

LA FAMILLE DEVANT LE FISC

THESE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

présentée en Décembre 1939

*(Thèse dispensée de la soutenance en exécution des dispositions prises
par M. le Ministre de l'Education Nationale en faveur des étudiants mobilisés)*

PAR

J. - P. ALFASSA

Président du Jury: M. Joseph BARTHÉLEMY

P A R I S

LIBRAIRIE GENERALE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE
R. PICHON et R. DURAND-AUZIAS - ADMINISTRATEURS

20, Rue Soufflot, 20

1939

THÈSE POUR LE DOCTORAT



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547520_0052

UNIVERSITÉ DE PARIS - FACULTÉ DE DROIT

LA FAMILLE DEVANT LE FISC

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

présentée en Décembre 1939

*(Thèse dispensée de la soutenance en exécution des dispositions prises
par M. le Ministre de l'Education Nationale en faveur des étudiants mobilisés)*

PAR

J.-P. ALFASSA

Président du Jury: M. Joseph BARTHÉLEMY

P A R I S

LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE
R. PICHON et R. DURAND-AUZIAS - ADMINISTRATEURS

20, Rue Soufflot, 20

1939



INTRODUCTION

La situation démographique de la France est angoissante. La crise des naissances, qui a commencé très tôt dans notre pays n'a fait qu'empirer ; l'excédent des naissances sur les décès, diminuant sans cesse, s'est changé en déficit depuis 1935. Il meurt plus de Français qu'il n'en vient au monde, et la dépopulation s'accroît avec une effrayante rapidité. Le nombre des naissances, qui dépassait le million il y a soixante ans, n'a été en 1938 que de 612.000. L'excédent des naissances sur les décès était déjà faible en 1930 : 71.000 ; mais en 1938, ce sont les décès qui ont dépassé les naissances de près de 35.000. Or, en cette même année, l'Allemagne s'est accrue d'environ 500.000 habitants et l'Italie de 425.000 ; la comparaison n'est pas rassurante. La France devient un pays de vieillards, ce qui signifie une augmentation de la mortalité : si l'évolution se poursuit au même rythme que dans les dernières années, la natalité diminuant, la mortalité augmentant, elle prendra bientôt l'aspect d'une catastrophe. Les prévisions des statisticiens sont d'ailleurs éloquentes : la France, qui comptait en 1935, 41.426.000 habitants, n'en aura plus en 1945 que 40.702.000, et en 1985 que 29.645.000, soit une perte de 12 millions en cinquante ans ; mais si ces chiffres devenaient réalité, y aurait-il encore à cette époque une France indépendante ?

Il est inutile d'insister sur les dangers maintes fois signalés, d'ordre économique, social, financier et

militaire qu'entraîne une pareille crise de la natalité : un pays qui perd 35.000 habitants par an est destiné à disparaître. Le problème de la dépopulation exige donc une solution rapide, que l'on a malheureusement négligé de chercher jusqu'ici. Pourtant, dès 1919, CLÉMENTEAU donnait l'alarme, lorsqu'il déclarait au Sénat : « Le traité de Versailles ne porte pas
« que la France s'engage à avoir beaucoup d'enfants,
« mais c'est la première chose qu'il aurait fallu y
« inscrire, car si la France renonce aux familles
« nombreuses, vous aurez beau mettre dans les traités les plus belles clauses que vous voudrez, vous
« aurez beau prendre tous les canons de l'Allemagne, vous aurez beau faire tout ce que vous voudrez, la France sera perdue parce qu'il n'y aura
« plus assez de Français. Eh bien, c'est un malheur,
« un grand malheur, et un acte de lâcheté... Je vous
« supplie de vous mettre tous d'accord pour rechercher les moyens de légitime secours qui sont nécessaires pour amener le peuple français à accepter
« la charge des familles nombreuses. »

C'est bien en effet ce qu'il faut chercher, les moyens de légitime secours aux familles, car la principale cause de la crise des naissances est la limitation volontaire du nombre des enfants, fondée le plus souvent sur des motifs d'ordre matériel. Si l'on ne se marie pas, si l'on n'a pas d'enfants, ou si l'on en a peu, c'est, dans la majorité des cas, parce que se marier et avoir des enfants coûte cher.

Les époux qui n'ont pas d'enfant ou n'en ont qu'un peuvent être inspirés par des préoccupations égoïs-

tes : ne pas diminuer leur propre niveau de vie, mais ils peuvent aussi, bien souvent, limiter le nombre de leurs enfants pour pouvoir leur donner une existence plus facile et tous les avantages qui leur permettront d'acquérir une situation aisée, de s'élever dans l'échelle sociale. Certes d'autres facteurs, tels que l'individualisme, le défaut de règles morales et religieuses, l'exode des paysans vers les villes, l'habitude que les progrès scientifiques ont donnée aux hommes de plier la nature à leur volonté au lieu de la laisser faire, jouent dans le même sens. Mais la principale cause de la disparition des familles nombreuses, celles de trois enfants au moins, nécessaires pour arrêter le mouvement de dépopulation, ce sont les charges de toute sorte supportées par la famille, c'est la différence entre le niveau de vie du célibataire et celui du père de famille. Si l'on veut combattre la crise de la natalité, il faut donc aider la famille dans le domaine matériel, c'est-à-dire augmenter ses ressources ou diminuer ses charges.

Parmi les charges qu'il importe de diminuer, la plus lourde peut-être est la charge des impôts. On sait quel rôle le fisc joue dans la vie de chaque Français et quelle part considérable, excessive, il prélève sur les fortunes privées. Les difficultés financières de l'après-guerre ont amené une augmentation continuelle de la charge fiscale, devenue aujourd'hui si écrasante qu'il est essentiel de ne pas la faire peser trop lourdement sur la famille : il est nécessaire à tout le moins qu'il y ait égalité de traitement entre le célibataire et le père de famille, que le fisc n'accable pas le second au profit du premier.

Ainsi le problème démographique rejoint le problème fiscal, qui consiste à répartir les charges publiques entre les citoyens, d'une manière aussi équitable que possible. Les moyens adoptés pour tenter de réaliser cette équitable répartition ont varié suivant les pays et les époques ; on a vu s'établir et disparaître bien des systèmes fiscaux, les théoriciens ont élaboré des constructions bien diverses : tour à tour ont triomphé l'impôt réel et l'impôt personnel, l'impôt de répartition et l'impôt de quotité, l'impôt indirect et l'impôt direct, l'impôt proportionnel et l'impôt progressif. Quels que soient les moyens employés, le but doit cependant rester le même : la justice. C'est d'autant plus nécessaire que l'impôt est entre les mains du pouvoir qui le manie une arme très puissante, grâce à laquelle il peut favoriser ou détruire telle ou telle institution sociale. Le but de l'impôt n'est pas seulement de procurer des ressources. « On ne peut
« soutenir qu'il y a conflit entre le principe fiscal et
« le principe social en matière financière... La
« finance, comme l'économie, est une science
« sociale, et le Gouvernement ne peut obtenir de
« revenus, c'est-à-dire participer au revenu social,
« sans influencer inévitablement les institutions
« sociales (1). » Il importe donc que l'impôt n'écrase pas une institution aussi essentielle à la société que la famille, mais que, la protégeant, il serve par là même l'intérêt général. S'inspirant de cet intérêt comme de la simple justice, la législation devra

(1) Seligman, « Essais sur l'impôt ».

donc toujours s'inquiéter des répercussions possibles des mesures qu'il prend sur la condition de la famille ; il ne s'agit d'ailleurs pas d'intentions, mais de résultats, et c'est, comme l'écrit le professeur SELIGMAN, « la fonction de la science fiscale de signaler au législateur les conséquences nécessaires de ses actes ». Ainsi les systèmes d'impôts ne doivent être appréciés que d'après la justice ou l'injustice de leurs résultats, sans égard aux intentions qui les ont inspirés.

Quand l'impôt sera-t-il juste ? Quand il frappera chaque citoyen d'après ses *facultés contributives*, d'après la capacité qu'il possède de contribuer aux charges publiques. Mais si le principe est clair, son application est malaisée, et c'est là que se trouve le véritable problème : il s'agit de trouver un critère capable de donner la mesure des facultés de chaque contribuable, et la conception que se sont faite de ce critère les gouvernements et les théoriciens a varié au cours de l'histoire. On tint d'abord compte de la fortune globale, puis du revenu, que l'on frappait d'un impôt proportionnel. Plus tard, se plaçant au point de vue de la consommation, on définit les facultés, non comme le revenu qu'un individu a reçu ou produit, mais comme le pouvoir d'employer ce revenu à la satisfaction de ses besoins. On s'acheminait ainsi vers l'idée d'égalité du sacrifice : les facultés se mesurent par la proportion du produit ou du revenu dont la privation impose à chacun une charge ou un sacrifice égal à celui de son voisin. Une telle conception suppose une hiérarchie des besoins

et conduit à l'impôt progressif, qui devient de plus en plus lourd à mesure qu'il frappe des revenus destinés à satisfaire des besoins de moins en moins urgents.

Ainsi les facultés doivent se mesurer non seulement d'après les ressources du contribuable, mais d'après les besoins qu'il doit satisfaire au moyen de ces ressources : *ressources* et *charges*, tel est le double critère des facultés contributives. Parmi les charges figurent au premier rang les *charges de famille*. Les impôts modernes sur le revenu, s'inspirant de ces principes, sont des impôts personnels, et tiennent compte du fait que le contribuable a besoin d'une somme minima pour subsister, et que cette somme doit être d'autant plus grande qu'il a une famille plus nombreuse à nourrir et à élever. Dans les législations fiscales contemporaines, les impôts sur le revenu comprennent donc certaines exonérations, certains dégrèvements, destinés à tenir compte du minimum vital et variant suivant la situation de famille du redevable. Il y a, en général, une partie du revenu complètement exonérée, du moins à certains impôts, et des dégrèvements supplémentaires pour le conjoint et les enfants. Cet aménagement familial de l'impôt repose, en fait, sur une idée très simple et qui semble exprimer une évidence, mais que l'on a pourtant mis longtemps à appliquer : à savoir qu'il faut dépenser plus d'argent pour vivre si l'on a une famille que si l'on est seul. Les impôts de consommation, qui frappent les produits nécessaires à l'existence, pèsent très lourdement sur les

familles nombreuses ; or, ils ne se prêtent guère à un aménagement personnel, et la surcharge qu'ils impliquent pour les familles doit être compensée par des dégrèvements d'impôts directs.

Ce n'est pas seulement l'appréciation des charges qui intéresse la famille, mais aussi celle des ressources, car certains moyens d'évaluation des revenus du contribuable peuvent désavantager le père de famille au profit du célibataire. C'est le cas des signes extérieurs, moyen d'évaluation adopté par la Constituante, et auquel le décret-loi du 23 avril 1939 vient de donner une importance nouvelle. Les signes extérieurs sont fort utiles en tant que moyen de contrôle et peuvent efficacement compléter l'évaluation directe, mais ils doivent être employés avec circonspection, car ils peuvent conduire à des erreurs regrettables. Ainsi le loyer, qui fut toujours le principal d'entre eux, ne varie pas seulement d'après la fortune du locataire, mais d'après sa situation de famille, et si l'on se sert du loyer pour établir un minimum d'imposition, des injustices sont difficiles à éviter ; elles sont d'autant plus fâcheuses qu'elles sont commises aux dépens de la famille. Tout gouvernement qui adopte le système des signes extérieurs doit prévoir des mesures destinées à protéger la famille contre les inconvénients de ce système : c'est ce qu'avait fait la Constituante, c'est ce que le décret du 23 avril 1939 n'a pas fait (2).

(2) Il est tenu compte, il est vrai, dans l'établissement du minimum imposable, des déductions pour charges de famille, mais cela ne suffit pas, bien souvent, à compenser la surcharge de logement qui pèse sur les familles.

Quel que soit le soin avec lequel le législateur ait agencé le système fiscal, il arrive d'ailleurs que les résultats pratiques ne correspondent pas à ses prévisions. C'est que les phénomènes de répercussion, d'incidence de l'impôt entrent en jeu. Ce n'est pas toujours celui qui paie l'impôt qui le supporte en fait ; il arrive parfois à en rejeter la charge sur d'autres contribuables et cette nouvelle répartition n'est pas toujours celle que le législateur avait souhaitée. Il est très difficile de dégager les lois de l'incidence, mais on peut dire, d'une façon générale, qu'elles favorisent le producteur aux dépens du consommateur, qui n'a personne sur qui rejeter l'impôt. Dès lors l'incidence sera souvent nuisible à la famille, car celle-ci comprend par définition plus de consommateurs que de producteurs.

Telles sont les principales causes de la situation défavorable de la famille devant l'impôt, si un statut fiscal particulier ne lui est pas accordé. Ce statut est indispensable : on est même tenté de penser que cela va sans dire. C'est cependant une idée qui a été longtemps méconnue, et d'ailleurs, selon le mot de TALLEYRAND, « si cela va sans dire, cela ira encore mieux en le disant ». Le législateur devra donc, s'il veut, non pas même avantager la famille aux dépens de l'individu isolé, mais simplement la mettre sur un pied d'égalité avec lui, consentir aux chefs de famille des dégrèvements d'impôts compensatoires. Le législateur français l'a-t-il fait, comment l'a-t-il fait, et ce qu'il a fait est-il suffisant ? C'est ce que nous nous proposons d'examiner.

PREMIÈRE PARTIE
LES IMPOTS DIRECTS

CHAPITRE PREMIER

HISTOIRE DU STATUT FISCAL DE LA FAMILLE

L'importance primordiale de la population et de la famille a été reconnue depuis longtemps : mais aux différentes époques de l'histoire, les législateurs ont accordé aux problèmes qu'elles posaient plus ou moins d'attention. Honorée dans l'Antiquité, la famille a connu ensuite, bien souvent, un traitement moins favorable.

A. — L'ANTIQUITÉ

Dans l'Antiquité, la famille fut longtemps une institution très solide, le principal groupement social, qui jouait dans la cité un rôle de premier plan. En Grèce, les charges publiques étaient, dans de nombreux cas, réservées aux pères de famille, tandis que les célibataires étaient sévèrement traités. C'est ainsi qu'à Sparte, tout père de trois fils était dispensé du service militaire, alors qu'une action était intentée aux célibataires d'un certain âge, aboutissant à la perte des droits civiques et à des peines corporelles.

Une différence de traitement analogue se rencontre à Rome. Les censeurs, usant de leur pouvoir discrétionnaire en ce qui concernait les mœurs, surchargeaient les célibataires, notamment au moyen d'impôts. Déjà TARQUIN L'ANCIEN percevait sur les veuves et les « orbi » (mariés sans enfants) « l'aes

hordearium », dont le produit servait à l'entretien des chevaux de l'armée. Supprimé, il fut rétabli par CAMILLE, qui imposa très lourdement les célibataires ; plus tard il devint l' « aes uxorium ». La corruption des mœurs détruisit la censure, mais CÉSAR la rétablit et greva de nouveau les célibataires. AUGUSTE condensa, en 726 U. C., les anciens règlements des censeurs concernant la famille, et accorda aux parents de trois enfants au moins, des avantages connus sous le nom général de « jus trium liberorum ». La désagrégation de la famille, la dépopulation, signes avant-coureurs de la décadence romaine, amenèrent même l'Empereur à réagir plus violemment : les lois de l'an 18, loi « Julia de maritandis ordinibus », loi « Pappie Poppea » poussaient au mariage les citoyens romains, par tout un système de primes et de pénalités, notamment des avantages concernant les successions, tandis que la loi « Julia de pudicitia et coercendis adulteriis » réprimait l'adultère avec beaucoup de rigueur. Ces lois qui, selon certains, n'avaient d'ailleurs pas pour but d'accroître la natalité, mais de restaurer l'aristocratie en reconstituant les familles nobles, furent atténuées par les successeurs d'AUGUSTE, notamment par CONSTANTIN, et supprimées enfin par JUSTINIEN. Elles ne semblent pas avoir été très efficaces, mais cela tient peut-être à ce qu'elles n'ont pas été assez longtemps appliquées. Elles montrent en tout cas que les problèmes démographiques se posaient déjà : l'impuissance des empereurs à les résoudre a précipité la chute de Rome.

B. — LA FRANCE SOUS L'ANCIEN RÉGIME

Si l'Antiquité honorait la famille, c'est qu'elle fournissait à l'Etat des défenseurs, aux mânes des continuateurs de leur culte. Ne pas avoir d'enfant était un double délit : contre la société et contre les aïeux. Ces raisons perdent ensuite de leur force, et la famille subit une longue éclipse. La religion chrétienne contribue à réhabiliter le célibat, et il est bien difficile de trouver, au Moyen-Age, une mesure quelconque favorable à la famille. Ce n'est qu'au ^{xvii}^e siècle que COLBERT, remarquant un fléchissement de la population, et s'en inquiétant, fit signer à LOUIS XIV, en 1666, l'Edit de Saint-Germain, qui prévoyait des avantages pour les familles nombreuses.

Cet édit est fort intéressant : le roi y tient un langage qui ne serait guère déplacé dans l'exposé des motifs d'une loi moderne. Il constate que « par
« des usages que nous apprenons être reçus dans les
« Tribunaux de notre royaume, ceux de nos sujets
« qui vivent hors le mariage sont bien plus favora-
« blement traités dans la contribution aux charges
« publiques que ceux qui s'y trouvent engagés ». Après avoir fait l'apologie du mariage, « d'où déri-
« vent la force et la grandeur des Etats », et rappelé
« que la licence des temps eût dépravé sa dignité », il ordonne des mesures énergiques, en s'inspirant d'une coutume déjà en vigueur en Bourgogne.

« ...Avons statué que tous nos sujets taillables,
« qui auront été mariés avant la 20^e année, soient

« exempts de toutes contributions, impositions, charges publiques, jusqu'à 25 ans révolus. Et pour les mariés dans la 21^e année, même exemption jusqu'à la 24^e année accomplie.

« Comme aussi voulons et nous plaît que tous pères de famille qui auront dix enfants vivants, nés en loyal mariage, non prêtres, religieux, ni religieuses, soient exempts de la collecte de toute taille, taillon, sel et subsides, tutelle, logement des gens de guerre, gardes, charges publiques, etc. Si l'un desdits enfants est mort portant les armes pour notre service, il sera censé et réputé vivant.

« Voulons pareillement que tous père et chef de famille, qui auront douze enfants vivants ou décédés comme dessus soient, en outre, exempts de toutes tailles, taillon, subsides et impositions.

« Voulons que les gentilshommes et leurs femmes qui se signalent par leur vertu et auront dix enfants, nés en loyal mariage, non prêtres, religieux, ni religieuses, et qui soient vivants, si ce n'est qu'ils soient décédés portant les armes pour notre service, jouissent de 1.000 livres de pension; comme aussi ceux qui auront douze enfants, vivants ou décédés comme dessus jouissent de 2.000 livres de pension.

« Voulons également que les habitants des villes franches de notre royaume, bourgeois non taillables ni nobles, et leurs femmes, qui ont dix ou douze enfants, jouissent en l'un et l'autre cas de la moitié des pensions accordée aux gentilshommes.

« mes, et qu'ils deviennent en outre exempts de
« guet, garde et autres charges publiques (1). »

L'année suivante, un édit d'Amiens, plus démocratique, accordait aux taillables de toutes classes ayant dix ou douze enfants des pensions de 1.000 et 2.000 livres. Ces mesures étaient très généreuses ; mais elles ne pouvaient profiter qu'à un petit nombre de familles, car, même à cette époque, les pères de dix enfants n'étaient qu'une exception ; il aurait mieux valu être un peu moins généreux et favoriser des familles un peu plus réduites. Quoi qu'il en soit, il semble qu'il y ait eu des abus ; la disette du Trésor d'autre part empêcha bientôt l'application des édits. Celui de 1666 fut abrogé en 1683, l'autre ne le fut pas, mais tomba en désuétude. Théoriquement, puisqu'il n'a pas été abrogé, il est encore en vigueur.

Pareille sollicitude à l'égard des familles, même très nombreuses, est exceptionnelle sous l'Ancien Régime : sauf COLBERT, nul ne paraît s'être préoccupé d'alléger le poids des impôts qui les frappait, poids d'autant plus considérable que la prédominance des impôts de consommation à cette époque favorisait l'individu isolé au détriment du groupe familial.

Il faut attendre la Révolution pour voir le principe de l'imposition d'après les facultés reconnu et appliqué, dans une certaine mesure, aux charges de famille.

(1) Isambert, « Recueil Général des anciennes lois »,
T. 18.493.

C. — LA RÉVOLUTION ET L'EMPIRE

C'est la Déclaration des Droits de l'Homme de 1789 qui proclame solennellement que la contribution aux charges publiques de chaque citoyen doit être proportionnelle à ses facultés. Parmi les charges qui sont l'un des éléments de ces facultés se trouvent les charges de famille, et le législateur révolutionnaire se devait, pour rester fidèle à ses principes, de faire une place à des dégrèvements tenant compte de la situation de famille du contribuable, dans le nouveau système d'impôts qu'il venait de créer.

Ce n'est guère, d'ailleurs, que pour la contribution personnelle mobilière que de telles atténuations furent prévues.

Ainsi la loi du 27 octobre 1790 (art. 15) dispose :
« Chaque père de famille ayant plus de trois enfants
« à sa charge, est placé dans une classe inférieure
« à celle où le chiffre du loyer l'aurait placé ». —
« Celui qui aura chez lui ou à sa charge plus de
« cinq enfants sera placé dans une classe encore
« inférieure » (art. 16).

Ces dispositions sont maintenues par la loi du 18 février 1791, qui en donne les motifs : « Un contribuable chargé d'une nombreuse famille est présumé avoir une habitation plus étendue et plus chère. — Les chefs de famille étant obligés d'avoir un local plus grand non pas par luxe, mais pour loger leurs enfants, doivent être placés dans une classe inférieure à celle où les placerait naturellement leur loyer » (art. 23). La même loi surtaxe les

célibataires, pour des raisons analogues : « Les célibataires de l'un et l'autre sexe sont présumés avoir un loyer moins fort que ne le comporte leur fortune et doivent pour cette raison être portés dans une classe supérieure à celle où leur loyer les placerait » (art. 24).

Les inconvénients du choix du loyer comme critérium de la fortune n'avaient donc pas échappé au législateur révolutionnaire, et il a essayé de les corriger, en tant qu'ils frappaient la famille d'une surtaxe injustifiée.

Un véritable impôt sur les célibataires fut même établi par la loi du 7 Thermidor an III (25 juillet 1795), concernant la contribution mobilière : « Les hommes et femmes âgés de plus de trente ans et non mariés sont tenus de payer un quart en sus de toutes leurs contributions personnelles et taxes somptuaires. Les veufs et veuves qui ont des enfants ou qui n'atteignent le veuvage qu'après quarante-cinq ans sont affranchis de ce paiement ».

Pour le calcul de l'impôt des patentes, la situation de famille du contribuable était aussi, dans une certaine mesure, prise en considération : il devait déclarer s'il était ou non marié et s'il avait des enfants, et le montant de l'impôt variait en tenant compte de ses charges. De plus, dans tous les impôts, les jurés pouvaient toujours, à la majorité absolue, classer les pères de famille indigents dans la catégorie des non imposables (loi du 15 Thermidor an V, art. 11).

Une dernière mesure de surcharge à l'égard des célibataires fut prise par la loi du 8 Nivôse an VII

(23 décembre 1798). Son article 23 dispose que les loyers d'habitation des célibataires seront surhaussés de la moitié de leur valeur, et son article 24 définit les célibataires : ce sont les hommes — non les femmes — de trente ans ou plus, non mariés, ni veufs.

Toutes ces dispositions fiscales favorables à la famille ne devaient pas subsister longtemps : la loi du 27 Brumaire an VII, qui définit les règles d'application de la contribution personnelle mobilière, les passe sous silence. Le Consulat et l'Empire n'ont édicté aucune mesure fiscale destinée à tenir compte de la situation de famille du contribuable : l'essai de justice dans l'impôt qu'avait tenté la Révolution ne lui avait pas survécu.

D. — DE LA RESTAURATION A 1914

Avant l'avènement de la III^e République, on ne trouve guère d'aménagement familial de l'impôt dans les lois fiscales ; tout au plus peut-on signaler que la loi du 20 avril 1832 exempte les femmes mariées de la taxe personnelle mobilière. Sous la III^e République, nous trouvons quelques textes fiscaux dégrevant le contribuable chargé de famille, mais les avantages ainsi consentis sont extrêmement réduits. Le système d'impôts était toujours celui de la Révolution : « les quatre vieilles », personnelle-mobilière, foncière, patentes, portes et fenêtres, n'avaient aucun caractère personnel, et ne tenaient compte que dans une faible mesure des facultés contributives. La famille, surchargée d'impôts indirects, défa-

vorisée par l'adoption de la valeur locative comme signe de la fortune, se trouvait devant le fisc dans une situation très désavantageuse ; il est vrai que la légèreté de l'impôt, aux tarifs très peu élevés, rendait les contribuables moins sensibles à ses inégalités.

On peut cependant signaler, comme allégeant le poids des impôts qui frappent la famille, la loi du 17 juillet 1889, dont l'article 3, connu sous le nom d'amendement JAVAL, exemptait de la contribution personnelle-mobilière les pères et mères de sept enfants vivants, soit environ 15.000 personnes à cette époque. Mais leurs parts, puisqu'il s'agissait d'impôts de répartition, étaient reportés sur les autres contribuables de la commune. D'ailleurs, la loi du 8 août 1890 vint limiter cette faveur aux contribuables ayant sept enfants mineurs vivants, légitimes ou reconnus, et assujettis à un impôt ne dépassant pas 10 francs en principal, ce qui était absolument dérisoire. Deux autres lois, du 13 juillet 1903 et du 20 juillet 1904, donnèrent la faculté aux Conseils Municipaux de modifier pour les familles nombreuses les bases de la contribution personnelle-mobilière : le minimum de loyer, dont la déduction est accordée à tout contribuable pour la fixation du loyer matriciel, peut être augmenté d'1/10 par personne à charge en sus de la première.

Tout cela est à peu près négligeable ; il est même étonnant que l'on ait mis si longtemps à tirer des conclusions pratiques de principes de justice déjà établis, selon lesquels la participation de chaque citoyen aux dépenses publiques, varie d'après ses

charges. Le faible taux de l'impôt en est sans doute la cause principale : ce qui aurait été insupportable avec les taux actuels paraissait beaucoup moins pénible alors.

Cependant on ne pouvait méconnaître les défauts des « quatre vieilles », et de nombreux projets furent présentés aux Chambres, qui cherchaient à introduire dans nos impôts un élément de personnalité. Certains de ces projets se bornaient à réformer les quatre contributions existantes ; d'autres, plus nombreux, se proposaient de substituer au système en vigueur un système nouveau d'impôts sur le revenu, qui comprendrait un impôt général sur le revenu à caractère personnel. Les impôts directs d'avant-guerre étaient injustes, parce que le système indiciaire ne permettait pas de serrer d'assez près la matière imposable, parce qu'ils laissaient de côté de nombreuses sources de revenus, parce qu'ils ne tenaient pas assez compte de facultés contributives. Ces critiques et l'exemple des pays étrangers qui avaient devancé la France devaient amener finalement une refonte totale du système fiscal ; mais la réforme n'aboutit qu'en 1914.

Destinés pour la plupart à introduire dans notre législation le principe de personnalité, les projets de réforme déposés au Parlement à la fin du siècle dernier et jusqu'en 1914 devaient tenir compte des charges de famille. De fait, le plus grand nombre d'entre eux comprenaient des dégrèvements, sous des formes diverses, qui favorisent le contribuable père de famille par rapport au célibataire. Ces projets

sont extrêmement nombreux et ont d'ailleurs souvent une grande ressemblance entre eux ; il est intéressant d'examiner brièvement les principaux.

Si l'on excepte un projet de 1849, dont l'auteur, M. LAURENT, préconisait déjà un impôt sur le revenu avec dégrèvement pour charges de famille, la première proposition de loi intéressante fut déposée à la Chambre le 20 février 1874 par MM. AUBRY et LOZON : la valeur locative devait servir à fixer le revenu de chaque contribuable, au moyen d'une multiplication qui varierait suivant le nombre des enfants ou ascendants à charge vivant en communauté avec le chef de famille, sans tenir compte de sa situation de fortune.

Un projet BALLUC, déposé le 15 janvier 1883, comporte une taxe d'habitation pour loyers peu élevés, réduite de 10 % quand le locataire est marié et habite avec son conjoint et de 5 % par enfant mineur vivant avec ses parents.

Le projet PEYTREL, du 30 octobre 1888 accorde une déduction du $\frac{1}{4}$ du revenu aux chefs de famille ayant cinq personnes à leur charge, si leur revenu ne dépasse pas 8.000 francs. Dans le projet RIBOT de refonte de la personnelle-mobilière (22 octobre 1895), la somme à déduire à titre de minimum de loyer est augmentée de $\frac{1}{5}$ par enfant légitime ou reconnu à la charge du père. Le projet DOUMER d'impôt sur le revenu global (1^{er} février 1896) consent aussi des déductions aux familles nombreuses peu fortunées. A cette époque, le Gouvernement s'engage à plusieurs reprises à faire aboutir la réforme de

l'impôt et à faire une place à des dégrèvements pour charges de famille. Le Ministre des Finances, M. COTTIN, propose le 4 juillet 1896 une taxe d'habitation avec minimum de loyer augmenté de $\frac{1}{5}$ (puis de $\frac{1}{4}$ dans un nouveau projet l'année suivante) par enfant, réduit au contraire pour les célibataires. Les projets d'impôt sur le revenu continuent à se succéder, souvent présentés par le Ministre des Finances : projet CAILLAUX (10 mars 1898) qui admet une exemption de 500 francs par ménage, augmentée de 100 francs par enfant, ces sommes étant portées à 2.000 et 400 francs à Paris ; projet PEYTREL (20 octobre 1898) analogue au projet DOUMER ; nouveau projet CAILLAUX (12 avril 1900) pour ne citer que les principaux. M. PIOT propose même au Sénat le 6 novembre 1900 une surtaxe sur les célibataires, qui ne devait se réaliser qu'en 1920. Puis ce sont encore de nombreux projets et rapports sur ces projets, qui sont déposés sur les bureaux des deux Chambres sans aboutir : projet ROUVIER (16 juin 1903), rapports RENOULT (23 juin 1904, 12 avril 1905), nouveau projet CAILLAUX (7 février 1907), qui, cette fois d'ailleurs, ne tient aucun compte des charges de famille. A la suite du septième rapport RENOULT, la Chambre vote une déduction de 8 francs par enfant à partir du deuxième, pour les contribuables ayant moins de 12.000 francs de revenus, alors que le rapporteur avait proposé une déduction de 300 francs ; c'était vraiment insuffisant. Le projet du Ministre des Finances, M. DUMONT, déposé le 17 mai 1913, est plus généreux : il prévoit un abattement à la base de 10.000 francs, augmenté de 1.000

francs par enfant à charge. Enfin, après deux nouveaux projets ARMAND et RENOULT, la réforme devait se réaliser — en partie tout au moins — en 1914, par la création d'un impôt général sur le revenu global, s'inspirant principalement des projets de M. CAILLAUX.

On voit, par le nombre des projets et propositions soumis aux Chambres, que nous sommes loin d'avoir tous cités, combien l'idée d'une réforme nécessaire était répandue; la plupart des réformateurs n'avaient pas oublié la famille, dans les mesures qu'ils préconisaient. Cependant les dégrèvements prévus étaient souvent assez réduits et ne correspondaient pas à la surcharge supportée par les familles nombreuses. Mais le principe de personnalité s'introduisait dans notre système fiscal et, une fois le principe adopté, il était permis d'espérer que le législateur se montrerait plus généreux à l'avenir envers la famille.

E. — LA RÉFORME FISCALE DE 1914-1917

Dans la pensée des réformateurs, le nouveau système devait comprendre un certain nombre de cédules, à caractère réel et à tarif proportionnel, atteignant les revenus classés d'après leur origine, et un impôt sur le revenu global, à caractère personnel et à tarif progressif. En fait, par suite principalement de la résistance du Sénat, la réforme ne fut pas réalisée d'un seul coup : l'impôt général fut d'abord voté seul, le 15 juillet 1914, et les impôts cédulaires ne furent votés que trois ans plus tard, le 31 juillet

1917 ; ils avaient acquis entre temps un certain caractère de personnalité. Les discussions parlementaires furent l'occasion pour plusieurs orateurs de défendre la cause de la famille ; c'est ainsi que, le 27 mars 1914, M. LEFAS déclarait à la Chambre : « Votre « réforme sera d'une injustice certaine tant que vous « ne l'aurez pas fait suivre de dégrèvements sérieux « aux contribuables chargés de famille », et il demandait qu'on insérât dans chaque réforme fiscale une clause en faveur des familles nombreuses. Si ce vœu n'a pas été complètement exaucé, on ne peut contester néanmoins au nouveau système d'impôts une meilleure compréhension de l'influence des charges de famille sur les facultés contributives. Que ce système ne soit pas parfait, qu'il ait été compliqué, parfois défiguré, par la suite, qu'il soit devenu souvent insupportable par la charge excessive et le contrôle gênant qu'il impose aux citoyens, on doit malheureusement le reconnaître. Il n'en reste pas moins qu'il est, dans ses principes, plus complet et plus juste que le système d'avant-guerre : de ce dernier, on regrette surtout la modicité de ses taux, mais elle n'aurait pu durer en face des dépenses énormes et sans cesse accrues de l'Etat moderne.

Les lois de 1914 et 1917 restent les bases de notre législation fiscale d'impôts directs. Sans doute, de nombreuses, de trop nombreuses lois les ont modifiées, souvent sans souci de clarté ni de cohérence, mais, du moins en ce qui concerne le statut de la famille, elles se sont souvent bornées à changer des chiffres sans altérer les règles générales. Deux réfor-

mes cependant, nous le signalons tout de suite, ont été particulièrement importantes : la loi du 25 juin 1920, créant l'impôt sur les célibataires et les ménages sans enfants, et les décrets-lois de 1934, modifiant sur de nombreux points le système des dégrèvements.

Nous étudierons le statut fiscal de la famille, son évolution et son contenu actuel, en examinant d'abord la règle de l'imposition par foyer, puis les dégrèvements, enfin les majorations d'impôt.

Nous rappelons que les cédules comprennent l'impôt foncier, bâti et non bâti, l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, l'impôt sur les traitements publics et privés, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères ; l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, créances, dépôts et cautionnements, qui fait théoriquement partie des cédules, est en fait un droit d'enregistrement, recouvré et contrôlé par les méthodes propres de l'Enregistrement, et qui ne nous occupera pas au cours de cette étude.

CHAPITRE II

L'IMPOSITION PAR FOYER

L'impôt sera-t-il assis sur l'individu ou sur le groupe familial ? La question est importante : dans la plupart des législations modernes, on trouve un impôt sur le revenu global à caractère progressif plus ou moins accentué ; or, un impôt progressif frappera d'un taux plus lourd le revenu familial, obtenu en additionnant les revenus des membres de la famille, qu'il ne frapperait ces revenus pris séparément. Suivant la solution adoptée, les conséquences pratiques de l'impôt pourront être très différentes.

Cette solution dépendra principalement de l'organisation sociale du pays, de l'importance du groupe familial, de la situation de la femme mariée et des enfants : c'est ainsi qu'aux Etats-Unis, où la famille est dissociée, l'impôt sera assis sur chaque membre de la famille, alors que dans les pays latins, où la famille joue encore un rôle important, on trouvera généralement la règle de l'imposition par foyer.

On justifie cette règle en faisant remarquer que la famille est une véritable unité économique ; toutes les personnes comprises dans le groupe familial bénéficiant de la totalité des revenus collectifs. Si

deux époux, par exemple, possèdent chacun 20.000 francs, ils forment un « ménage » de 40.000 francs, et l'on ne peut dire que chacun d'eux profite pour la moitié de cette somme : ils en profitent indivisément pour le tout. Il est donc à la fois plus facile et plus simple de frapper en une seule fois tout le revenu familial. C'est cette solution qui a prévalu en France, en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu global ; les impôts cédulaires sont, au contraire, assis sur chaque membre de la famille. La règle de l'imposition par foyer n'est d'ailleurs pas nouvelle dans notre pays : non seulement la contribution mobilière y était soumise, mais la taille elle-même était déjà assise « par feu ». Aujourd'hui, la règle est posée par l'article 8 de la loi du 15 juillet 1914, devenu l'article 106 du Code des Impôts Directs :

« Chaque chef de famille est imposable, tant en
« raison de ses revenus personnels que de ceux de
« sa femme et des autres membres de la famille qui
« habitent avec lui. »

Le même article, après avoir posé la règle, prévoit des exceptions : « Toutefois le contribuable peut
« demander des impositions distinctes : 1° pour sa
« femme, lorsqu'elle est séparée de biens et ne vit
« pas avec lui ;

« 2° pour ses enfants, ou autres membres de la
« famille, sauf le conjoint, lorsqu'ils tirent un revenu
« de leur propre travail, ou d'une fortune indépen-
« dante de celle du chef de famille. »

SECTION I

La règle : l'imposition au nom du chef de famille

L'impôt général sur le revenu frappe donc, non l'individu, mais la famille, en la personne de son chef ; c'est-à-dire que le contribuable est imposé non seulement sur ses revenus personnels, mais sur ceux des autres membres de la famille, qu'il rassemble entre ses mains. Mais comment le fisc comprend-il la notion de groupe familial, qu'entend-il par « chef de famille » ?

Il peut y avoir à ce sujet des difficultés pratiques : il faut essayer de voir d'un peu plus près à quelles conditions pourra être établie l'imposition par foyer.

1° Il faut qu'il y ait entre les membres de la communauté un *lien de famille*, de parenté ou d'alliance, que la parenté soit légitime, naturelle ou adoptive. Ce lien de famille doit être entendu de façon très large : les enfants recueillis eux-mêmes font partie de la « famille ».

2° Il faut que les membres de la communauté *habitent* avec le contribuable ou soient *à sa charge*. Ces conditions ne suffiraient pas à elles seules à motiver une imposition unique : ainsi des domestiques habitant avec le chef de famille ne font pas pour cela partie de son « foyer ». En revanche, un enfant interne dans un établissement d'instruction, un soldat au régiment, un vieillard dans une maison de retraite,

quoique n'habitant pas avec le chef de famille, peuvent confondre leurs revenus avec les siens.

3° L'Administration tient compte de la situation de fait : le chef de famille est *celui qui assure en fait la direction de la communauté familiale*, qui concentre entre ses mains les revenus de ses membres, dont il a la disposition, et qu'il confond avec les siens propres dans sa déclaration pour l'impôt général.

Ces conditions ne sont pas d'une très grande netteté : à la vérité, il n'y a pas de véritable critère. Quelques remarques, et quelques exemples permettent cependant de préciser un peu :

a) Le chef de famille au regard de la loi fiscale n'est pas nécessairement celui que la loi civile reconnaît comme tel. Ainsi un contribuable vivant avec ses ascendants, ou avec des frères et sœurs plus âgés que lui, pourra diriger en fait la communauté familiale et être de ce fait considéré par le fisc comme « chef de famille ». Il en serait de même d'un mineur, même non émancipé, le tuteur faisant alors la déclaration.

b) La situation normale est celle d'un contribuable taxé sur ses revenus propres, ceux de sa *femme* et ceux de ses *enfants* ; c'est le cas le plus fréquent. Mais la femme, même non veuve, pourra être chef de famille dans certains cas : ainsi si son mari est interdit, interné dans un asile, ou en état d'absence ; ainsi même, à titre de mandataire tacite du mari, si celui-ci est tenu longtemps éloigné de France par sa profession (officier de marine, par exemple). Si des enfants, habitant avec leur père, ont des revenus pro-

pres, imposés distinctement aux impôts cédulaires, ils n'en seront pas moins censés employer ces revenus au profit de la communauté familiale. Le fisc se base sur les faits habituels : c'est au chef de famille à renverser cette présomption et à demander pour ses enfants des impositions distinctes. De même, le contribuable est censé disposer des revenus de sa femme qui vit avec lui, bien que, par son régime matrimonial ou l'effet d'une séparation de biens judiciaire, elle ne soit pas obligée d'affecter tous ses revenus aux charges du ménage.

c) Des personnes vivant en commun, sans lien de parenté ni d'alliance, même si l'une d'elles dispose librement des revenus de toutes les autres, ne sauraient être imposées collectivement : c'est le cas des communautés religieuses, et, dans un autre ordre d'idées, des personnes vivant en concubinage.

d) Des membres d'une même famille, vivant en commun, mais ayant des revenus distincts, dont ils n'abandonnent pas la disposition à l'un d'eux, ne sont pas, en principe, imposés collectivement. Mais il n'est pas nécessaire, pour qu'il y ait imposition unique, que les membres de la famille, vivant ensemble, soient effectivement à la charge du chef de famille.

Même précisée par ces exemples, la règle de l'imposition par foyer, qui pouvait sembler nettement définie, n'apparaît pas, à l'examiner de plus près, comme ne devant donner lieu, en pratique, à aucune hésitation. En fait, l'Administration, quand elle se trouve en présence d'une communauté d'habitants, et qu'il n'y ait pas de déclaration, se trouve conduite à

imposer collectivement les revenus au nom du titulaire du loyer ou du propriétaire. Le plus souvent, il y aura une déclaration où le chef de famille doit ou bien comprendre dans les siens les revenus des autres membres de la famille, ou bien demander pour eux des impositions distinctes. La règle de l'imposition par foyer n'est pas en effet absolue : la loi prévoit des exceptions.

SECTION II

L'exception à la règle : les impositions distinctes

A. — DANS QUEL CAS PEUT-IL Y AVOIR IMPOSITION DISTINCTE ?

L'article 106 du Code des Impôts Directs, précité, prévoit deux exceptions :

1° *La femme séparée de biens qui ne vit pas avec son mari*

Il y a deux conditions :

— la séparation de biens, qu'elle soit conventionnelle ou judiciaire, principale ou accessoire à une séparation de corps ;

— la non-cohabitation des époux. Seule la situation de fait est ici à considérer ; il n'est nullement nécessaire que la séparation résulte d'un jugement ou d'une ordonnance. Deux fonctionnaires, par exemple, qui ont, de par leurs fonctions, des rési-

dences séparées, peuvent être imposés distinctement, s'ils sont séparés de biens (2).

La réunion de ces deux conditions est indispensable. Une femme séparée de corps et de biens, mais habitant avec son mari, ne saurait obtenir d'imposition distincte. Ce n'est que dans des cas très exceptionnels que la règle peut être assouplie : ainsi il a été jugé qu'un mari ne peut être imposé sur les revenus de sa femme, qui a quitté le domicile conjugal, alors qu'il ignore même le montant de ces revenus, dont sa femme dispose librement (3). Mais d'une façon générale, la règle est très stricte : une femme séparée de biens ne saurait, par exemple, si elle vit avec son mari, être imposée distinctement, bien qu'elle perçoive tous ses revenus elle-même, et en dispose librement. La solution est identique pour une femme mariée sous le régime dotal, dont tous les biens sont paraphernaux, et qui vit séparée de son mari. Enfin, si une femme séparée de biens, mais vivant avec son mari, tire de son travail des revenus propres, dont elle dispose en vertu de la loi du 13 juillet 1907, elle n'est pas pour cela autorisée à être imposée distinctement sur ses revenus : la loi fiscale se trouve ici une fois de plus en contradiction avec la loi civile.

On peut d'ailleurs remarquer à cet égard que l'article 8 de la loi du 15 juillet 1914 (art. 106 C. I. D.),

(2) Rép. à question n° 13.688. M. Gratien, 27 janvier 1932, Chambre, *J. O.*, p. 167.

(3) Conseil d'Etat, 5 mars 1925, p. 733. (Les chiffres donnés à la suite des arrêts renvoient aux pages du « Recueil des Arrêts du Conseil d'Etat Sirey ».)

consacre une situation qui serait illégale au regard du droit civil : il envisage en effet le cas d'une femme séparée de biens, mais non de corps, qui n'habite pas avec son mari. Or la femme mariée doit habiter avec son mari ; seuls le divorce ou la séparation de corps lui permettraient d'abandonner légalement le domicile conjugal. C'est ce que M. LEMARIÉ faisait remarquer lors de la discussion en 1914 :
« parce que la femme se met en contradiction avec
« les règles les plus élémentaires du Code Civil,
« parce qu'elle abandonne le domicile conjugal,
« vous lui accordez un avantage, qui devient une
« prime à la violation de la Loi ».

C'est un nouvel exemple de l'autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil : la loi fiscale s'inspire de considérations de commodité, elle tient compte de situations de fait et se met ainsi parfois en contradiction avec la loi civile. Cela ne signifie nullement que les solutions données par la loi fiscale doivent être condamnées par principe. Cependant, il ne semble pas que, dans le cas présent, cette solution soit satisfaisante au point de vue juridique ; on concevrait mieux que l'imposition distincte ou bien ne soit accordée qu'à la femme séparée de corps, ou bien soit accordée à la femme, séparée ou non, toutes les fois qu'elle dispose de revenus propres. D'ailleurs, l'impôt ne doit-il pas frapper, d'après la loi elle-même, le contribuable d'après les revenus dont il dispose ? Or ce n'est pas le cas, puisque, très souvent, il est taxé sur des revenus dont sa femme dispose

seule. En poussant jusqu'au bout cette argumentation, on a même pu soutenir que, en l'état actuel des textes, les revenus propres dont la femme dispose ne peuvent être imposés ni à son nom, ce qui serait contraire à la règle de l'imposition par foyer, ni au nom de son mari, ce qui serait contraire au principe de disposition des revenus. Il est bien évident qu'une solution aussi désastreuse pour le Trésor n'a aucune chance d'être acceptée : actuellement, la femme séparée de biens qui ne vit pas avec son mari est seule considérée, par l'Administration et par le juge de l'impôt, comme ayant droit à une imposition distincte.

*2° Les autres membres de la famille
ayant un revenu propre*

L'imposition distincte peut être demandée pour tous les membres de la famille, sauf le conjoint, qui ont un revenu propre provenant de leur travail ou d'une fortune indépendante de celle du chef de famille, même si la disposition du revenu appartient légalement à ce dernier ; ainsi un mineur de 18 ans, non émancipé, pourra être imposé distinctement.

L'application de cette règle peut donner lieu à des difficultés. Sans doute, s'il s'agit d'un enfant ayant un métier propre, ou une fortune personnelle provenant d'une donation, aucune hésitation n'est possible : l'imposition distincte peut être demandée. Mais le problème se complique si le chef de famille, pour atténuer la rigueur des taux progressifs, constitue

lui-même à un membre de la famille des ressources indépendantes.

A première vue, un pareil acte semble contraire à la loi, qui ne parle que d'une « fortune indépendante de celle du chef de famille ». Mais plusieurs procédés permettent d'obtenir le but désiré sans transgresser la loi. Ainsi un père, par exemple, pourra constituer à son fils des ressources en capital, qui deviendront la propriété de ce dernier ; il lui remettra des titres, ou lui ouvrira un compte en banque. L'enfant pourra être alors imposé distinctement, pourvu qu'il s'agisse bien de « ressources indépendantes » sur lesquelles le père n'a plus de droits. Ce ne serait pas le cas, notamment, d'un compte en banque ouvert par un contribuable au nom de ses filles mineures, et dont il peut à son gré modifier ou annuler les résultats (4).

Un autre procédé, plus avantageux pour le chef de famille, lui permet de constituer, à ses enfants par exemple, des ressources, non plus en capital, mais en revenus. Pour en justifier la légalité, on s'appuie sur l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 (art. 109 Code des Impôts Directs). Ce texte autorise le contribuable à déduire de son revenu imposable « les arrérages de rentes payées à titre obligatoire » ; depuis le décret du 20 juillet 1934, il faut ajouter « et gratuit ». Il suffit que la dette soit la conséquence d'un engagement librement consenti et constaté par un titre régulier, ou même « découlant

(4) Conseil d'Etat, 6 novembre 1929, p. 946.

« d'un ensemble de faits susceptibles de faire « preuve (5) ». Si donc le chef de famille s'est obligé à payer une rente à son fils, sans rien exiger en échange, en apparence au moins, il pourra déduire cette rente de ses revenus imposables et demander pour son fils une imposition distincte. Ce n'est là qu'un moyen de tourner la loi, mais, en l'état actuel des textes, sa légalité peut être soutenue, et l'Administration aura souvent des difficultés à prouver la fraude.

Les deux cas que nous venons d'étudier sont les seuls qui puissent donner lieu à imposition distincte. Encore faut-il pour cela que le contribuable accomplisse certaines formalités.

B. — COMMENT OBTIENT-ON DES IMPOSITIONS DISTINCTES ?

L'imposition distincte est une exception à la règle générale : il est donc naturel qu'elle doive faire l'objet d'une demande spéciale. Le contribuable doit, dit la loi, « réclamer des impositions distinctes » ; une demande formelle est donc nécessaire et il ne suffirait pas, par exemple, que les enfants du chef de famille fussent imposés distinctement aux impôts cédulaires pour entraîner automatiquement une mesure analogue en ce qui concerne l'impôt général. En pratique, la demande sera comprise dans la déclaration de revenus souscrite par le chef de famille pour l'impôt général : un cadre spécial de la formule est réservé à cet effet. Le chef de famille

(5) Instruction du 31 janvier 1928.

devra désigner nommément les personnes pour qui l'imposition distincte est demandée ; mais il n'est pas nécessaire qu'il indique le montant de leurs revenus, ni si ce montant est supérieur au minimum imposable de 10.000 francs. Il suffit de prouver qu'au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, l'une des conditions posées par la loi est réalisée. L'Administration appréciera le bien-fondé de la demande. Si le contribuable omettait de faire la demande, il aurait encore la ressource d'obtenir satisfaction par la voie contentieuse ; l'Administration contestait ce droit, mais le Conseil d'Etat l'a reconnu (6).

Si une demande est nécessaire pour obtenir des impositions distinctes, cette nécessité s'impose aussi à l'Administration. En l'absence d'une demande, le fisc ne peut, même si les conditions légales sont remplies, imposer distinctement d'office les membres de la famille du contribuable (7). C'est donc le chef de famille qui est maître de la situation : il agira suivant son intérêt.

C. — QUAND Y AURA-T-IL AVANTAGE A DEMANDER DES IMPOSITIONS DISTINCTES ?

Les impositions distinctes présentent des avantages et des inconvénients ; c'est en les comparant dans chaque cas déterminé que le contribuable pourra décider s'il a intérêt ou non à la demande d'imposition séparée des membres de sa famille.

(6) Conseil d'Etat, 25 juillet 1924.

(7) Conseil d'Etat, 20 mai 1927, p. 578.

Les avantages sont au nombre de deux :

1° Chaque revenu, pris séparément, sera frappé d'un tarif moins élevé que la somme de revenus familiaux, puisque l'impôt est progressif. Le total des impôts payés séparément par chaque membre de la famille sera plus faible que l'impôt payé sur le revenu familial tout entier.

2° Chaque revenu bénéficiera de l'abattement à la base : il y en aura plusieurs au lieu d'un seul. Il pourra même arriver, s'il s'agit de revenus peu importants, ne dépassant pas 20.000 francs, que la famille échappe complètement à l'impôt. Trois revenus de 9.000 francs, imposés séparément, seront complètement exonérés, alors que leur somme, 27.000 francs, serait soumise à l'impôt.

L'inconvénient des impositions distinctes, c'est la perte des abattements pour charges de famille, qui ne s'appliquent qu'aux personnes à charge dont le revenu est compris dans celui du chef de famille.

Ainsi toutes les fois que le revenu des personnes à charge, qui pourraient donner lieu à dégrèvement, dépassera nettement le montant de ce dégrèvement, il y aura intérêt à demander les impositions distinctes et inversement. Si, par exemple, deux enfants mineurs, vivant avec leurs parents, ont chacun un revenu propre de 8.000 francs, le chef de famille demandera pour eux une imposition distincte. En effet ils échapperont à l'impôt puisque leur revenu n'atteint pas 10.000 francs. Si leur revenu avait été ajouté à celui du chef de famille, ce dernier aurait

bénéficié d'un abattement de 5.000 francs par enfant, soit de 10.000 francs ; l'impôt aurait porté sur 16.000, 10.000, 6.000 francs, au lieu d'une exonération totale. Au contraire, si le revenu de chaque enfant n'était que de 3.000 francs, il y aurait tout avantage à profiter de l'abattement de 5.000 francs par enfant, qui procure un bénéfice de 4.000 francs au chef de famille.

En ce qui concerne les membres de la famille qui ne rentrent pas dans la catégorie des « personnes à charge » donnant droit aux dégrèvements pour charges de famille, il y a toujours intérêt à demander pour eux des impositions distinctes : c'est tout bénéfice. Ce sera le cas, par exemple, dans la législation actuelle, des ascendants et des collatéraux.

Ainsi, par un calcul facile, le chef de famille pourra toujours choisir la solution la plus favorable.

La règle de l'imposition par foyer est maintenant délimitée, nous avons vu *à qui* elle s'applique et qui peut y échapper. Il faut encore déterminer *à quoi* elle s'applique, sur quels revenus va porter l'impôt.

SECTION III

L'application de la règle :

détermination du revenu imposable

La détermination du revenu familial qui sera frappé par l'impôt a posé un certain nombre de problèmes et donné lieu à une jurisprudence complexe. La loi fournit en effet deux règles différentes pour la

détermination du revenu imposable, et c'est leur application à l'imposition par foyer qui a fait naître des controverses.

La première est la règle de l'*annualité* : « l'impôt « est dû au 1^{er} janvier de chaque année » (loi du 15 juillet 1914, art. 6. C. I. D., art. 104). C'est en se plaçant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition qu'on déterminera le revenu imposable : la situation qui existera à ce moment sera la seule dont on tiendra compte.

La seconde règle est celle de la *disposition des revenus* : « L'impôt est établi d'après le montant du « revenu annuel dont dispose chaque contribuable (8) ». Il s'agit de concilier ces deux règles. Dans un grand nombre de cas, il n'y aura pas de difficultés : on considèrera la composition de la famille au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, et tous ceux de ses membres qui rempliront les conditions légales verront leurs revenus confondus, pour l'assiette de l'impôt, avec ceux du chef de famille. Mais quand la composition du « foyer » se modifie pendant l'année, la conciliation des deux règles ne se fait pas si aisément ; il peut y avoir conflit entre elles. Les principaux problèmes qui se sont posés à ce sujet et que le Conseil d'Etat, juge suprême de l'impôt, a eu à résoudre, concernent les *revenus de la femme* du contribuable, soit pendant l'année où le mariage a eu lieu, soit pendant l'année où il a été dissous.

(8) C. I. D., art. 109.

A. — ANNÉE DE LA CÉLÉBRATION DU MARIAGE

Jusqu'à une date récente, la loi ne contenait aucune législation spéciale à ce sujet, et l'administration prétendait imposer le mari, au 1^{er} janvier de l'année suivant celle du mariage, non seulement sur ses revenus propres, mais sur ceux de sa femme pendant toute l'année, alors qu'il n'en avait disposé que depuis le mariage. Si, par exemple, le contribuable s'était marié le 1^{er} juillet 1930, il était imposé en 1931 sur la totalité de ses revenus personnels et de ceux de sa femme pendant l'année 1930 : or il n'avait évidemment pas disposé des revenus de sa femme — en admettant que le régime matrimonial fût la communauté et qu'il pût effectivement en disposer — que pendant six mois. L'Administration, pour défendre sa thèse, s'appuyait sur la règle de l'annualité : il faut considérer la situation au 1^{er} janvier de l'année d'imposition — soit, dans notre exemple, au 1^{er} janvier 1931. Or, à ce moment le « foyer » existe, donc le chef de famille doit être imposé sur les revenus de sa femme, et cela pour toute l'année précédente. On pouvait répondre par un argument du même ordre : le mari est imposé pour les revenus de « sa femme » ; or, avant le mariage, les revenus en question n'étaient pas ceux de « sa femme », puisqu'elle n'avait pas encore cette qualité. Mais surtout, on se prévalait, pour combattre la thèse du fisc, du principe de disposition des revenus, qui se trouvait en nette opposition avec la règle de l'annualité.

Le Conseil d'Etat, saisi de la question, avait décidé que le mari n'avait à ajouter à ses revenus les revenus de sa femme perçus avant le mariage que lorsque ceux-ci auraient permis une imposition distincte au nom de la femme, c'est-à-dire s'ils dépassaient le minimum imposable. Dans le cas contraire, il n'y avait pas lieu de les ajouter à ceux du mari (9). Il était difficile de trouver un point d'appui sérieux dans la loi pour cette solution de compromis. Les sous-sections avaient d'ailleurs rendu des arrêts contradictoires, et la jurisprudence était flottante ; on pouvait dire cependant que la majorité des décisions était favorable à l'application de la règle de l'annualité.

Depuis 1932, le Conseil d'Etat est revenu sur cette jurisprudence et a, au contraire, donné l'avantage à la notion de disposition de revenus. Un arrêt de la section spéciale réunie en section plénière, a décidé qu'il ne fallait tenir compte, pour l'imposition au nom du mari des revenus de l'année du mariage, que des revenus propres de ce dernier, et de ceux de sa femme perçus après la date du mariage (10). Si le mariage a lieu, par exemple, le 1^{er} juillet 1936, le mari sera imposé en 1937 sur ses revenus propres pendant toute l'année 1936, et sur les revenus de sa femme perçus pendant les six derniers mois de 1936, c'est-à-dire les revenus dont il a pu effectivement disposer. Mais comment le fisc pouvait-il alors

(9) Conseil d'Etat, 31 mars 1925, p. 359 ; 10 décembre 1926, 17 décembre 1926 (p. 1089, 1119) ; 9 décembre 1927 (p. 1194).

(10) Conseil d'Etat, 12 juillet 1932, p. 71.

frapper les revenus de la femme perçus par elle avant son mariage ? Au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, la femme n'était plus contribuable ; il n'y avait plus qu'un contribuable : le mari. Le fisc ne pouvait donc plus rien réclamer à la femme, et les revenus perçus par elle avant son mariage étaient affranchis de tout impôt. Un tel préjudice porté aux intérêts du Trésor ne pouvait subsister longtemps : selon la procédure habituelle, le législateur vint y remédier. Le décret-loi du 20 juillet 1934, dans son article 102, complète en effet l'article 8 de la loi du 15 juillet 1914 de la façon suivante : « La femme « mariée est personnellement imposable pour les « revenus dont elle a disposé pendant l'année du « mariage jusqu'à la date de celui-ci. »

Cette disposition, parfaitement logique d'ailleurs, confirme donc la nouvelle jurisprudence du Conseil d'Etat, en corrigeant ce qu'elle pouvait avoir de défavorable pour le fisc.

Le principe de disposition des revenus triomphe ainsi : il faut remarquer néanmoins qu'il n'est pas appliqué complètement après le mariage, puisque le mari est toujours imposé sur les revenus de sa femme, alors même qu'il a pu ne pas en disposer ; ce n'est en effet que si les époux sont mariés sous un régime de communauté que le mari dispose véritablement des revenus de sa femme. La loi fiscale ne s'occupe pas du régime matrimonial du contribuable.

Des problèmes analogues à ceux que nous venons d'étudier, plus complexes même, se posent dans le cas de la dissolution du mariage.

B. — ANNÉE DE LA DISSOLUTION DU MARIAGE

Il y a ici aussi une abondante jurisprudence, qui a évolué et n'a abouti que récemment à des solutions cohérentes. La question de l'imposition des revenus perçus pendant l'année de la dissolution du mariage revêt deux aspects différents, suivant la cause de cette dissolution : décès du mari, décès de la femme ou divorce.

a) Le mariage est dissous par le décès du mari.

Supposons que le mari meure le 1^{er} juillet 1930. Sur quels revenus portera l'impôt réclamé à la femme en 1931 ? L'Administration soutenait que la femme devait être imposée non seulement pour les revenus dont elle a joui personnellement depuis le décès du mari, mais aussi pour sa part dans les revenus communs du 1^{er} janvier au 1^{er} juillet 1930. Ainsi sous le régime de la communauté, la veuve serait imposée sur la moitié des revenus du ménage pendant le premier semestre. On avait objecté que la femme n'avait pas disposé de ses revenus. Sans doute, au 1^{er} janvier 1931, le mari n'existe plus et ne peut plus être imposé ; mais la femme n'est devenue chef de famille que depuis le 1^{er} juillet et ne devrait elle-même être imposée que sur les revenus qu'elle a acquis personnellement depuis le décès du mari. Il y avait là un nouveau conflit entre le principe de la disposition des revenus et la règle de l'annualité.

Le Conseil d'Etat, ayant eu à se prononcer sur la question dans le cas d'une veuve commune en biens,

avait confirmé la thèse de l'Administration (11). Il s'appuyait sur des considérations tirées principalement du droit civil : par suite de son régime matrimonial, la femme commune en biens devient propriétaire, à la dissolution du mariage, de la moitié des revenus dont la communauté a disposé. Ainsi le droit civil, relégué dans l'ombre quand il pouvait fournir des solutions contraires aux intérêts du Trésor, était invoqué lorsqu'il leur était favorable. La jurisprudence du Conseil d'Etat était d'ailleurs critiquée par les civilistes eux-mêmes, comme méconnaissant les véritables caractères de l'indivision qu'est la communauté, indivision où le mari seul dispose des biens communs. Ils faisaient remarquer aussi que l'effet déclaratif du partage doit respecter au moins les actes de disposition du mari, et enfin que la part de la communauté qui échoit à la femme, lui échoit à titre de capital et non de revenu. Les partisans des solutions du Conseil d'Etat répliquaient en s'appuyant sur l'autonomie du droit fiscal, qui n'est pas lié par les solutions du droit civil et peut donner aux mêmes termes un sens différent de celui qu'ils ont dans la loi civile : mais cette autonomie ne se manifestait-elle pas d'étrange façon, puisque c'est précisément le droit civil et non des principes particuliers au droit fiscal, que l'Administration invoquait pour soutenir sa thèse ?

Finalement, le Conseil d'Etat, comme il l'avait

(11) Conseil d'Etat, 31 mars 1925. Jurisprudence confirmée par de nombreux arrêts : 17 décembre 1926 (p. 1119), 25 mars 1927 (p. 391), 1^{er} mars 1929 (p. 259).

fait dans le cas de l'imposition des revenus de l'année du mariage, revint sur sa jurisprudence : depuis 1932, il décide que, le mari disposant seul des biens de la communauté pendant le mariage, la femme ne peut être imposée, au 1^{er} janvier suivant sa dissolution, sur les revenus tombés en communauté entre le début de l'année et la mort du mari (12). Cette nouvelle solution se concilie bien avec l'article 14 de la loi du 31 mars 1932, qui prévoit l'assujettissement à l'impôt général des revenus dont le contribuable a disposé pendant l'année de sa mort. Le Trésor ne subit ainsi aucune perte : les revenus de la communauté, dont le mari a disposé avant sa mort sont frappés par l'impôt, qui sera payé par la succession, et les revenus perçus par la femme depuis la dissolution du mariage seront imposés à son nom.

Les arrêts du Conseil d'Etat ont été rendus dans le cas, qui est le plus fréquent, où le régime matrimonial des époux est la communauté ou la communauté réduite aux acquêts.

Dans le cas d'un régime sans communauté, la femme sera imposée pour la période allant du 1^{er} janvier à la mort du mari, sur ses revenus réservés et sur les produits de son travail ou de ses économies. Si c'est le régime dotal qui a été adopté, la femme sera imposée sur les revenus de ses biens réservés, d'après le contrat, ceux des biens paraphernaux, et les produits de son travail ou de ses économies, pour la même période. Enfin, en cas de séparation de biens, elle sera imposée sur ses revenus propres.

(12) Conseil d'Etat, 9 décembre 1932, p. 1063.

b) Le mariage est dissous par le décès de la femme ou le divorce.

La question est voisine de la précédente et paraît appeler les mêmes solutions ; cependant le Conseil d'Etat a appliqué, dès avant 1932, des solutions qui se conciliaient mal à ce moment avec le reste de sa jurisprudence. Il décidait, en effet, dans le cas d'une femme commune en biens, que le mari devait être imposé, au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la dissolution du mariage, sur ses revenus personnels pendant toute l'année et sur ceux de sa femme, perçus par lui en son nom avant la dissolution (13). On aurait pu penser que, faisant appel aux principes qui l'avaient guidé lorsqu'il s'agissait de la dissolution du mariage par décès du mari, le Conseil d'Etat n'aurait déclaré le mari imposable que sur la moitié des revenus de la communauté. Cependant, faisant appel à la notion de disposition des revenus, qu'il négligeait jusqu'alors, il autorisait l'Administration à asseoir l'impôt au nom du mari sur tous les revenus de la communauté. On pouvait regretter un tel manque d'harmonie dans la jurisprudence, d'autant plus que la haute juridiction semblait soutenir toujours les intérêts du fisc, en mettant l'accent tour à tour sur les arguments qui lui étaient le plus favorables, au risque de se contredire.

Depuis le revirement de 1932 que nous avons signalé, il n'y a plus, au contraire, d'incohérence dans les solutions jurisprudentielles : le Conseil

(13) Conseil d'Etat, 26 mars 1931 (p. 364) ; 1^{er} mai 1931 (p. 66).

d'Etat a maintenant donné dans tous les cas le premier rôle au principe de disposition des revenus, et l'harmonie est rétablie.

Si le régime matrimonial n'est pas la communauté, l'impôt sera assis suivant les règles indiquées au paragraphe précédent. Ainsi, dans un régime sans communauté, le mari sera imposé sur ses revenus personnels et ceux de sa femme, sauf les revenus réservés au profit de celle-ci, et les produits de son travail et de ses économies. Dans un régime dotal, il sera imposé sur ses revenus propres et ceux des biens dotaux, dans un régime de séparation de biens, sur ses revenus propres seulement.

La jurisprudence a donc subi une évolution, en ce qui concerne le problème de l'imposition des revenus de la femme lors de la formation et de la dissolution du foyer ; depuis 1932, après une période de contradictions, elle est arrivée à fournir des solutions claires, formant un tout cohérent. Le conflit entre la règle de l'annualité et celle de la disposition des revenus, qui dominait la matière, s'est terminée par la victoire du principe de disposition. Il semble qu'on doive s'en féliciter : la règle d'annualité est archaïque et rigide, elle aboutit souvent à des résultats injustes ; le principe de disposition est plus souple et plus équitable. Le terme même de « disposition » pouvait d'ailleurs s'interpréter de façons diverses. Il semble qu'il s'agisse de la possibilité matérielle et juridique de disposer, non du simple fait matériel de la disposition. C'est du moins ainsi que la jurisprudence paraît le comprendre : elle aura sans doute

l'occasion de s'expliquer plus nettement et de donner une définition précise. Il est en tout cas intéressant de voir cette notion mise en avant par le Conseil d'Etat. Des quatre critères concernant le revenu imposable, qui doit être net, total, annuel et à la disposition du contribuable, les trois premiers sont en effet d'ordre numérique, quantitatif ; seul le dernier est, peut-on dire, un critère de qualité juridique. Il permet de donner des solutions plus souples, plus nuancées, et par là, plus équitables.

SECTION IV

Conséquences de la règle :

la femme mariée est-elle solidairement responsable du paiement de l'impôt ?

L'imposition par foyer entraîne-t-elle la solidarité des époux pour le paiement de l'impôt général ? La réponse affirmative semblerait logique mais si l'on y regarde de plus près, le doute peut naître. N'est-ce pas en effet le mari, et lui seul, qui a la qualité de « contribuable », et est seul tenu de payer l'impôt ? C'est ce qu'avait décidé le Conseil d'Etat. Ayant à se prononcer dans le cas d'une femme séparée de biens, mais vivant avec son mari, il avait jugé que « des poursuites ne pouvaient être intentées « contre la femme pour le recouvrement des sommes « afférentes à l'impôt général sur le revenu établi au « nom du mari (14). » Les conclusions du commis-

(14) Conseil d'Etat, 22 avril 1926, concl. Latournerie (p. 401).

saire du Gouvernement, conformément auxquelles l'arrêt fut rendu, se fondaient sur deux arguments.

1° Un argument *fiscal* : le mari, chef de famille, a seul la qualité de « contribuable » et est seul responsable du paiement de l'impôt. On peut le contester, car la loi dit seulement qu'il est « imposable », c'est-à-dire débiteur personnel de l'impôt. Ne peut-on même soutenir que l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914, qui assujettit le contribuable à l'impôt d'après le revenu dont il dispose, ne se concilie avec le principe de l'imposition par foyer que si la femme garde la qualité de contribuable, alors même qu'elle est imposée au nom du mari ? C'est d'ailleurs la théorie que le Conseil d'Etat avait adoptée en matière de contribution mobilière : le commissaire du Gouvernement déclarait alors que « la femme n'est pas « un tiers, mais un contribuable implicitement imposé au rôle sous le nom du mari (15) ».

2° Un argument *civil* : l'impôt général ne constitue pas, à l'égard de la femme séparée de biens, une charge commune dont elle est tenue. Mais l'impôt est assis sur la totalité des ressources du ménage, et il paraît difficile de prétendre que ce n'est pas une des charges qui doivent être supportées par les deux époux, au moins dans la proportion de leur contribution.

La solution du Conseil d'Etat était contraire aux intérêts du fisc, puisqu'elle aboutissait à exonérer, en cas d'insolvabilité du mari, les revenus de la femme et ceux des autres membres de la famille de toute

(15) Conseil d'Etat, 6 mars 1908, concl. Tardieu (p. 224).

imposition. Aussi le décret du 20 juillet 1934 (art. 41) décide-t-il que la femme séparée de biens qui vit avec son mari est solidairement responsable de l'impôt général établi au nom de ce dernier ; mais elle peut, sous réserve de certaines formalités, limiter sa responsabilité à la proportion correspondant à celle de ses revenus propres par rapport à l'ensemble des revenus du ménage. Cette garantie donnée au fisc a été étendue récemment par le décret du 2 mai 1938 (art. 28), qui dispose que deux époux habitant ensemble sont solidairement responsables du paiement de l'impôt général établi au nom du mari, quel que soit leur régime matrimonial ; la femme ne peut plus limiter sa responsabilité. Cette solution, si elle a sans doute été dictée par le souci de donner des garanties au Trésor, ne s'en justifie pas moins par des arguments juridiques, comme nous l'avons montré ; elle mérite donc d'être approuvée.

Telles sont les règles qui régissent l'imposition par foyer, et leurs modalités d'application. Pour juger de leur opportunité, il faut examiner leurs résultats : en matière fiscale, ce sont eux qui comptent surtout.

SECTION V

Résultats pratiques de la règle d'imposition par foyer

L'imposition par foyer semble au premier abord parfaitement justifiée : le droit fiscal reconnaît la famille comme une unité sociale et économique, ce

qui correspond bien à la réalité, et il en fait l'unité contribuable. C'est aussi une règle de commodité, qui simplifie la perception de l'impôt. On trouve d'ailleurs des dispositions analogues dans la plupart des législations, ce qui tendrait à prouver qu'elles ont une base solide. L'Angleterre (16), l'Allemagne, l'Italie connaissent l'imposition par foyer. L'Allemagne, dont la législation fiscale est très favorable à la famille, a même renforcé depuis 1934 l'imposition des revenus du ménage.

L'imposition par foyer est-elle donc vraiment aussi juste et aussi digne d'approbation qu'elle le paraît ? Si l'on examine de plus près ses résultats, on s'aperçoit qu'ils sont au contraire, dans bien des cas, nuisibles à la famille, et peu conformes à l'équité. Aussi l'imposition par foyer est-elle généralement critiquée par les défenseurs des intérêts familiaux, et a-t-on pu parler à son propos du « pavé de l'ours » et du « baiser de Judas ».

La raison de ces critiques a déjà été brièvement signalée : l'impôt général sur le revenu, étant progressif, frappe plus lourdement la somme des revenus de membres de la famille qu'il ne frapperait séparément chacun de ses revenus. Son tarif augmente à mesure qu'il porte sur un revenu plus important et l'impôt unique sur la somme des revenus familiaux est plus élevé que la somme des impôts multiples sur chacun de ces revenus.

(16) En Angleterre, la femme peut obtenir une imposition séparée, mais le total de l'impôt ne peut diminuer de ce fait. Le seul intérêt est, pour le mari, de ne pas être imposé sur les revenus de sa femme après sa mort.

L'inégalité est encore accentuée par le système des abattements : dans l'imposition par foyer, il y a un abattement unique, portant sur tout le revenu familial ; dans les impositions séparées, il y a plusieurs abattements, portant chacun sur un des revenus familiaux, et leur total est naturellement supérieur à l'abattement unique. Supposons, par exemple, un homme et une femme ayant chacun 9.000 francs de revenus ; aucun d'eux n'est imposé. S'ils se marient, leurs revenus forment un revenu familial de 18.000, qui paie l'impôt sur une somme de $18.000 - 10.000 = 8.000$ francs. Les deux abattements de 10.000 francs font place à un abattement unique du même montant. De même, s'ils avaient chacun 12.000 francs de revenu, ils ne paieraient l'impôt, avant leur mariage, que sur 2.000 francs chacun, soit à un tarif assez faible. Une fois mariés, leur revenu taxable sera de $24.000 - 10.000 = 14.000$ francs ; il sera frappé d'un taux plus lourd.

Ainsi le mariage de deux contribuables a pour eux un double inconvénient : ils ne bénéficient plus que d'un seul abattement à la base, au lieu de deux, et ils supportent un impôt d'un taux plus élevé. C'est pourquoi l'on a pu dire que le système de l'imposition par foyer est une *prime à l'union libre*.

En réalité, les choses ne sont pas si simples, et la prime au célibat n'est pas si nette, car il faut tenir compte du dégrèvement pour charges de famille, et des majorations d'impôt pour les célibataires et les ménages sans enfant.

Il ne faut pas oublier non plus que les contribuables ne paient jamais l'impôt général seul, mais aussi des impôts cédulaires. Or ceux-ci ne connaissent pas l'imposition par foyer ; en revanche, ils comportent des réductions pour charges de famille, mais ces réductions ne concernent que les enfants, et non la femme. Enfin, l'institution pour 1939 de la contribution nationale extraordinaire de 2 %, qui ne tient à peu près aucun compte de la situation de famille du contribuable, vient encore modifier les données du problème, qui se présente avec une très grande complexité. La loi du 31 décembre 1936 a d'ailleurs, il faut le souligner, aggravé les inconvénients de l'imposition par foyer en exonérant les femmes célibataires ayant moins de 75.000 francs de revenu, de la majoration d'impôt général de 30 %, qui n'agit plus ainsi comme contrepoids.

Le seul moyen de se rendre compte des effets de ces divers facteurs, est de porter un jugement sur les résultats de l'imposition par foyer, et de prendre des exemples pratiques. Pour fixer les idées, nous calculerons donc l'impôt payé par deux fonctionnaires ou salariés, avant et après leur mariage.

Supposons d'abord que ces deux contribuables aient un revenu inférieur au minimum imposable, soit 9.000 francs chacun ; nous trouvons qu'ils paient — impôt général et cédules — rien avant leur mariage et 33 francs après.

Si maintenant l'un d'eux, le mari, a un revenu supérieur à 10.000 francs, soit 20.000 francs, et la femme un revenu non imposable, nous trouvons

qu'ils paient, avant le mariage, 963 francs à eux deux (963 + 0), et 1.024 après.

Enfin, si les deux revenus sont supérieurs au minimum imposable, soit 25.000 francs pour le mari et 15.000 francs pour la femme, ils paient, avant le mariage, 1.936 francs (1386 + 550) et, après le mariage, 2.384 francs.

Si des enfants naissent ensuite, le jeu des abattements et des réductions, qui portent à la fois sur l'impôt général et sur les cédules, viendra atténuer considérablement la différence, puis la changer en avantage au profit des époux. Mais la question n'est pas là : ce qu'il ne faut pas, c'est que deux personnes qui se marient paient de ce seul fait, d'une année à l'autre, plus d'impôts qu'auparavant. Or, si la différence est moindre, peut-être qu'on ne le croit souvent, elle est cependant très nette ; ce n'est pas ainsi qu'on encouragera la nuptialité. Puisque l'on parle d'instituer des prêts au mariage, ce serait l'occasion d'accorder aux jeunes époux un avantage négatif, en supprimant les inconvénients de l'imposition par foyer.

Il est aussi une autre situation dans laquelle l'imposition par foyer aboutit à des résultats choquants : c'est celle de la femme séparée de biens, qui ne vit pas avec son mari. On sait qu'elle a droit dans ce cas à une imposition distincte, ce qui revient, en général, à accorder aux époux un avantage pécuniaire. Il est fâcheux que ce ménage désuni soit traité plus favorablement qu'un ménage où les conjoints vivent sous

le même toit, ce qui est la situation normale, légale et désirable.

Il semble donc que l'imposition par foyer présente beaucoup plus d'inconvénients que d'avantages : sa suppression serait désirable. Si cependant le législateur, comme c'est probable, n'accepte qu'avec difficulté une réforme aussi énergique, il n'est nullement impossible de procéder d'une manière moins directe pour éliminer les plus graves défauts de cette institution. Tout d'abord l'augmentation des dégrèvements pour charges de famille et des majorations pour les célibataires jouerait dans ce sens ; les prêts au mariage viendront aussi, il faut l'espérer, encourager bientôt la nuptialité. Enfin et surtout, il faudrait permettre à la femme d'obtenir une imposition distincte tout au moins pour les revenus dont elle dispose librement, en vertu de la loi de 1907. Une partie des inconvénients de l'imposition par foyer disparaîtrait ainsi, et une réforme partielle en préparerait la suppression totale.

CHAPITRE III

LES DEGREVEMENTS POUR CHARGES DE FAMILLE

Le législateur a prévu pour les contribuables chargés de famille, des dégrèvements qui doivent réaliser à leur profit une péréquation fiscale. Ces dégrèvements existent dans les impôts cédulaires et dans l'impôt général ; ils se présentent sous deux formes différentes : les *déductions*, ou *abattements*, et les *réductions*. Il est essentiel de définir ces termes, qui reviendront constamment par la suite.

On appelle déduction, ou abattement, une diminution du revenu soumis à l'impôt : le contribuable est autorisé à déduire une certaine somme de ce revenu, le surplus seul étant taxé. Ainsi un contribuable qui a 25.000 francs de revenu net, et bénéficie d'un abattement de 10.000 francs, ne sera imposé que sur $25.000 - 10.000 = 15.000$ francs. Au contraire, la réduction se calcule sur le montant de l'impôt : c'est une diminution de ce montant, qui revêt généralement la forme d'un pourcentage, en France du moins. Ainsi un contribuable qui, sur 10.000 francs de revenu net, paie 1.600 francs d'impôt et a droit à une réduction de 10 % ne paiera que $1.600 - 160 = 1.440$ francs au fisc. Ces deux régimes coexistent dans le système français des dégrèvements ; leur domaine respectif a d'ailleurs varié depuis 1914.

Mais avant de les étudier, il importe de préciser dans quelles conditions les dégrèvements pour charges de famille peuvent être obtenus.

SECTION I

Dans quelles conditions peut-on obtenir des dégrèvements pour charges de famille ?

Toute personne qui a des charges de famille, c'est-à-dire qui entretient des membres de sa famille à ses frais, ne peut pas de ce seul fait demander des dégrèvements. Il faut que soient remplies certaines conditions assez sévères posées par la loi.

A. — CONDITION DE NATIONALITÉ :

IL FAUT ÊTRE FRANÇAIS

Les dégrèvements pour charges de famille, devant encourager la natalité, sont réservés aux familles françaises. C'est ce que décidait l'article 44 de la loi du 22 mars 1924 ; le Code des Impôts Directs du 27 décembre 1934 contient, dans son article 138, une disposition semblable : « Sous réserve des traités de
« réciprocité qui existent actuellement ou qui seront
« passés entre la France et les pays étrangers, les
« réductions d'impôts ou de taxes, les dégrèvements
« à la base, les déductions accordées par les lois en
« vigueur pour des raisons de charges de famille, ne
« sont applicables qu'aux citoyens français et aux
« originaires des colonies françaises ou des pays de
« protectorat ».

Ainsi l'exclusion des étrangers n'est pas conditionnelle : elle peut disparaître s'il existe entre le pays étranger et la France un traité de réciprocité. Il faut qu'il s'agisse véritablement d'une réciprocité diplomatique, et non d'une réciprocité législative, ou de simple fait (1). Peu importe que la femme et les enfants du contribuable soient français (2) : s'il n'y a pas de traité, il n'aura pas droit aux dégrèvements. Très peu de traités de cette nature ont été signés, mais l'Administration interprète largement les termes de la loi et assimile aux « traités de réciprocité » les conventions diplomatiques contenant la clause d'assimilation aux nationaux ou la clause de la nation la plus favorisée, en matière fiscale. De ce fait, les ressortissants de nombreux pays sont admis au bénéfice des dégrèvements : ainsi les Allemands, les Belges, les Anglais, les Américains du Nord, les Italiens, les Japonais, les Hollandais et les nationaux de la plupart des pays d'Europe. La liste comprend 48 noms, l'U. R. S. S. étant le seul pays d'Europe qui n'y figure pas. Les Russes réfugiés sont au contraire admis à profiter des allègements d'impôts.

Ainsi la condition de nationalité est en pratique peu rigoureuse : il est préférable qu'il en soit ainsi, car les dégrèvements pour charges de famille reposent avant tout sur une idée de justice et doivent tenir compte d'une situation de fait, l'existence de personnes à charge : il est équitable que tout contribuable, qui paie des impôts en France, en bénéficie.

(1) Conseil d'Etat, 3 juin 1927 (p. 641).

(2) Réponse du Ministre des Finances à M. Franklin-Bouillon, Ch., 7 février 1928, n° 15.162.

B. — IL FAUT AVOIR DES PERSONNES A SA CHARGE,
DANS LES TERMES DE LA LOI

Il ne suffit pas au contribuable de prouver qu'il a des personnes à sa charge, il faut encore que ces personnes répondent à la définition légale ; il faut qu'elles soient comprises dans la liste des « personnes à charge » donnée par la loi, mais il faut aussi qu'elles remplissent une condition préalable.

1° *Condition préalable* : ne pas avoir de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition du chef de famille. Ce sont les termes mêmes de l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914 (art. 116 Code des Impôts Directs). Ainsi les revenus de la personne à charge doivent être compris dans ceux du contribuable pour sa déclaration à l'impôt général, sinon il n'y aura lieu à aucun dégrèvement ; mais il ne s'ensuit pas nécessairement que les personnes ayant un revenu distinct seront imposées séparément, car leurs revenus peuvent ne pas atteindre le minimum imposable.

C'est le cas que nous avons signalé à propos de l'imposition par foyer : un enfant mineur ayant 9.000 francs de revenus propres, pourra faire l'objet d'une demande d'imposition distincte, et son père perdra le bénéfice des abattements pour charges de famille à l'impôt général, mais l'enfant ne sera pas taxé. Le texte primitif, voté par la Chambre en 1914, était différent : il ne parlait pas de « revenus distincts », mais de « personnes elles-mêmes imposées à

« l'impôt général ». Le Sénat estima que des revenus même inférieurs au minimum imposable pourraient constituer des moyens suffisants d'existence, et le texte fut modifié. La loi ne veut donc pas dire que les personnes à charge doivent être dénuées de ressources, mais que leurs revenus, quel que soit leur montant, doivent être confondus avec ceux du contribuable et imposés avec eux à l'impôt général. C'est d'ailleurs au contribuable à prouver que la personne en question n'a pas de « revenus distincts » (3).

En pratique, cette notion pourra donner lieu à des difficultés, que l'Administration et le juge de l'impôt résoudront en tenant compte de la situation de fait, dans chaque espèce. Ainsi il a été décidé qu'un contribuable assurant l'entretien de sa mère veuve, âgée de cinquante-sept ans, habitant avec lui, avait droit à la déduction légale, quoique le bail de l'appartement, dont il payait en fait le loyer, fût au nom de sa mère (4) ; le bail n'impliquait pas que la mère eût des revenus distincts, attendu qu'il pouvait être à son nom pour des raisons purement morales. La personne à charge peut même être imposée séparément aux impôts cédulaires : dès lors qu'à l'impôt général ses revenus sont confondus avec ceux du chef de famille, celui-ci a droit aux abattements légaux, pour cet impôt. On voit le lien étroit qui unit, dans l'impôt général, la règle de l'imposition par foyer et les conditions d'obtention des abattements.

(3) Conseil d'Etat, 18 janvier 1929 (p. 61).

(4) Conseil d'Etat, 1^{er} août 1928.

Dans les cédules, il pourra y avoir des difficultés à décider si une personne est salariée ou non, notamment dans le cas d'un fils qui travaille dans la même affaire que son père. A cet égard, il a été jugé que les dépenses supportées par un père du fait de son fils mineur vivant à son foyer, ne sauraient être regardées comme un salaire qu'il lui attribue à raison de l'emploi occupé par ce fils dans l'entreprise de son père, et priver le père des réductions pour charges de famille à l'impôt cédulaire, sous prétexte que le père a des ressources distinctes (5). Mais le père commerçant qui verse un salaire à son fils n'a droit à réduction que s'il fait figurer ce salaire sur ses revenus propres, dans sa déclaration à l'impôt général (6).

Une même personne peut d'ailleurs être considérée comme étant à la charge de plusieurs contribuables. On ne voit rien dans la loi qui s'y oppose ; il est juste que deux contribuables, imposés séparément, qui contribuent chacun pour une part à l'entretien d'une « personne à charge » dans la définition légale, puissent avoir droit chacun sur leurs impôts à des dégrèvements pour charges de famille.

Mais l'Administration ne partage pas entièrement cette manière de voir. Elle admet bien que deux époux, imposés distinctement aux impôts cédulaires, aient chacun droit à des réductions pour charges de famille sur ces impôts ; elle l'admet *a fortiori* pour deux contribuables divorcés contribuant chacun pour

(5) Conseil d'Etat, 13 février 1934 (p. 206).

(6) Réponse du Ministre des Finances à M. Bocquet. Ch., 7 août 1934, n° 8.177.

moitié à l'entretien de leur enfant commun (7). Mais sa bienveillance ne va pas plus loin. Pour l'impôt général, elle n'admet qu'un seul abattement : « Plu-
« sieurs contribuables, dit l'instruction du 31 jan-
« vier 1938, ne sauraient être considérés comme
« ayant une même personne à leur charge et la
« déduction ne peut profiter qu'à celui à qui la
« charge incombe réellement, ou qui en supporte du
« moins la part principale ». Il est difficile de justi-
fier cette solution : on ne trouve pas dans la loi le
fondement d'une telle distinction. Pourquoi refuser
aux autres contribuables ce qu'on accorde aux époux
imposés séparément dans les cédules ? Sans doute
l'impôt général a-t-il un caractère collectif, familial,
mais ces qualités disparaissent dès qu'il y a imposi-
tion distincte. D'ailleurs, comment appliquera-t-on le
système de l'Administration dans le cas, par exem-
ple, de deux époux séparés contribuant chacun pour
moitié à l'entretien de leurs enfants ? A qui accor-
dera-t-on la déduction ? Il n'y a pas de raison de
choisir un des époux plutôt que l'autre. S'ils n'avaient
pas d'enfants, ils subiraient tous les deux la surtaxe
sur les ménages sans enfant : il est juste qu'ils aient
droit aussi tous les deux aux dégrèvements. Dans de
nombreux cas, il sera ainsi très difficile de détermi-
ner qui a droit à la détaxe. A la vérité, le système
soutenu par l'Administration ne repose sur aucune
base juridique solide ; on doit soutenir que tout con-
tribuable ayant une personnalité fiscale distincte

(7) Rép. Min. Fin. Périmaud ; Ch., 19 janvier 1922, n° 11.759.

peut se prévaloir des charges de famille, même s'il n'en supporte qu'une partie.

Ne pas avoir de revenus distincts n'est qu'une condition préalable. Pour être considéré comme personne à charge, au point de vue fiscal, il faut encore et surtout remplir une deuxième condition.

*2° Il faut rentrer dans l'énumération légale
des « personnes à charge »*

La loi contient une liste des personnes à charge, qui peuvent donner droit à des dégrèvements pour charges de famille. Cette liste, qui est loin de comprendre toute la famille du contribuable, a varié à plusieurs reprises depuis la loi du 15 juillet 1914, qui en contient la première version.

a) L'article 13 de la loi du 15 juillet 1914 décidait : « Sont considérées comme personnes à la charge du contribuable, à la condition de ne pas avoir de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier :

« 1° Les ascendants âgés de plus de soixante-dix ans ou infirmes ;

« 2° Les descendants ou enfants par lui recueillis, s'ils sont âgés de moins de vingt-et-un ans ou s'ils sont infirmes. »

Cela comprend donc non seulement les enfants, mais tous les descendants au-delà du premier degré. La loi tient compte aussi des ascendants : elle est donc assez large, et ne s'inspire pas uniquement de

l'idée d'encourager la natalité. Elle établit une liste des personnes qu'elle suppose devoir être normalement à la charge du contribuable. Cette liste allait d'ailleurs s'allonger encore.

b) Une loi du 29 juin 1918 (art. 4) édicte une mesure temporaire pour le temps de guerre : « Sont « considérées comme personnes à charge, jusqu'à la « fin des hostilités, les descendants mobilisés, soldats, caporaux et sous-officiers devenus majeurs « au cours de la guerre. Les officiers sont exclus « comme ayant des ressources suffisantes ».

c) La loi du 25 juin 1920 modifie l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914 précité en ce qui concerne les ascendants. Son article 7 dispose : « Toutefois cet « âge est abaissé à soixante ans à l'égard des femmes veuves vivant sous le même toit que leur fils « ou fille et à leur charge exclusive ». Il arrive en effet que la mort prématurée de son mari laisse la femme sans ressources ; elle continue néanmoins à élever les enfants, au prix de grands sacrifices. L'âge vient, mais les enfants sont souvent dispersés ; quelquefois, cependant, un fils est resté qui n'a pu se marier. « Le ménage mère et fils a continué. Il y a « souvent dans ces situations des détresses morales « qu'il serait inhumain de frapper de pénalités ». C'est ainsi que M. le Sénateur DELAHAYE justifiait le nouveau texte. D'ailleurs, d'un point de vue purement fiscal, on ne voit pas de raison de surtaxer le fils célibataire vivant avec sa mère veuve, quand ils n'ont pour vivre que le gain du fils. C'est cette situa-

tion digne d'intérêt que le législateur a voulu favoriser.

d) Une nouvelle extension de la liste des personnes à sa charge fut ensuite réalisée par la loi du 29 décembre 1929, dont l'article 8 ajoute un troisième paragraphe au texte précité (devenu entre temps l'article 82 du Code des Impôts Directs, depuis le décret du 15 octobre 1926).

« 3° Les parents en ligne collatérale, s'ils sont « infirmes et à sa charge exclusive ».

Ainsi tous les membres de la famille du contribuable, liés à lui par des liens de parenté, que ce soient des ascendants, des descendants ou des collatéraux, de même que les enfants recueillis, peuvent motiver des dégrèvements pour charges de famille, sous certaines conditions.

e) Mais le législateur ne s'arrête pas là ; la loi du 31 mars 1930 (art. 11) modifie le paragraphe que la loi du 29 décembre 1929 venait d'ajouter au texte en vigueur. Il est dorénavant rédigé comme suit : « 3° les parents en ligne collatérale, et les personnes « qui ont élevé le contribuable, s'ils sont âgés de plus « de soixante-dix ans, ou infirmes, et à sa charge « exclusive ».

La modification est double : d'une part, les collatéraux âgés de plus de soixante-dix ans sont assimilés aux collatéraux infirmes, d'autre part les personnes ayant élevé le contribuable sont, dans les mêmes conditions, comprises dans les « personnes à charge ». Cette fois la générosité du législateur avait atteint son maximum et une réaction allait suivre.

f) Cette réaction se manifeste dans le décret du 20 juillet 1934 pris en exécution de la loi de réforme fiscale du 6 juillet 1934. Le texte substitué par ce décret aux dispositions en vigueur jusqu'alors se retrouve dans le décret de codification du 27 décembre 1934, sous le même numéro d'article.

Le décret du 20 juillet 1934, qui a modifié assez profondément le statut fiscal de la famille, a son origine dans les critiques dont était l'objet notre système d'impôts. On lui reprochait d'une part sa trop grande complexité, le nombre et le manque d'harmonie de ses dispositions, qui appelaient une sérieuse simplification, d'autre part une mauvaise répartition de la charge fiscale, car la multiplication des faveurs et des exemptions, réduisant le nombre des assujettis à l'impôt, avait entraîné pour eux des tarifs trop lourds. Il importait d'élargir l'assiette, en supprimant certains privilèges et en luttant avec énergie contre la fraude, en même temps qu'on simplifiait, par la suppression de taxes et de diverses dispositions légales. Ces principes furent appliqués aux dégrèvements pour charges de famille, comme nous le verrons dans les chapitres suivants. En ce qui concerne les personnes à charge, une simplification, qui était en même temps une suppression de privilège, fut opérée par l'article 116 (article 116 du Code des Impôts Directs), qui régit encore aujourd'hui la matière :

« Sont considérés comme étant à la charge du
« contribuable, à la condition de ne pas avoir de

« revenus distincts de ceux qui servent de base à
« l'imposition de ce dernier :

« 1° Ses enfants, s'ils sont âgés de moins de 21
« ans ou s'ils sont infirmes ;

« 2° Sous la même condition, les enfants par lui
« recueillis à son propre foyer. »

Ainsi la liste est réduite à des proportions qu'elle n'avait jamais connues, puisque seuls les enfants du contribuable, mineurs ou infirmes, ou ceux qu'il a recueillis, peuvent avoir droit aux dégrèvements pour charges de famille. Ni les ascendants, ni les petits enfants, ni les collatéraux ne sont désormais « personnes à charge », pas plus que la personne qui a élevé le contribuable, même s'ils sont effectivement entretenus par ce dernier. Le nouveau texte répond, nous l'avons dit, aux principes qui ont guidé la réforme fiscale, mais il semble aussi qu'il fasse prévaloir en la matière des préoccupations d'ordre démographique, qu'il s'inspire plus directement d'idées favorables à la natalité, au détriment peut-être de la simple justice, que le législateur ne l'avait fait auparavant. En effet, si l'on fonde les dégrèvements pour charges de famille uniquement sur la justice fiscale, il n'y a aucune raison de limiter aux enfants du contribuable les faveurs de la loi. Chaque citoyen doit être imposé d'après ses charges comme d'après ses ressources : or s'il entretient à ses frais ses parents infirmes, c'est bien pour lui une charge, et une charge qu'on ne saurait lui reprocher d'assumer. Il serait donc équitable d'en tenir compte. Au contraire, si la loi désire avant tout favoriser la nata-

lité, il est logique qu'elle réserve ses faveurs aux enfants du contribuable. Il faut d'ailleurs reconnaître que, dans la grande majorité des cas, les charges de famille sont constituées par des enfants plutôt que par d'autres parents.

Dès lors que la loi restreint de telle façon le nombre des « personnes à charge », il paraît du moins désirable qu'elle augmente les avantages, ainsi limités à quelques personnes, d'autant plus qu'il s'agit de lutter contre la dépopulation. Le montant des abattements et des réductions devrait s'accroître; la sévérité du législateur semblerait ainsi plus justifiée. Or nous verrons plus loin que l'accroissement n'a pas été aussi important qu'on l'aurait souhaité.

Enfin, si la loi réserve les dégrèvements aux enfants du contribuable, la limite de vingt-et-un ans, qu'on pouvait déjà critiquer, apparaît comme encore plus rigoureuse. Sans doute, dans beaucoup de cas, et surtout dans les familles peu fortunées, les enfants majeurs gagnent leur vie; mais il arrive assez fréquemment que des enfants âgés de vingt et un ans au plus, n'aient pas terminé leurs études ou l'apprentissage de leur métier, et soient encore à la charge de leurs parents. C'est souvent même le moment où ils coûtent le plus cher, et il n'est pas juste que les parents cessent d'avoir droit aux dégrèvements, de façon automatique, dès que la majorité des enfants est atteinte. Sans changer le principe, sans faire continuer la présomption au-delà de la limite actuelle de vingt-et-un ans, on pourrait du moins permettre aux parents de prouver que l'enfant majeur continue à être à leur charge, parce qu'il achève ses études, ou

finir d'apprendre son métier. C'est là une situation digne d'intérêt, que le législateur ne doit pas pénaliser, et dont la justice fiscale demande qu'il soit tenu compte.

La législation allemande nous donne ici un intéressant exemple. La « loi d'adaptation fiscale » (Stencianpassungsgesetz) du 16 octobre 1934 dispose en effet :

« La réduction pour enfants peut, sur demande, être accordée pour les enfants majeurs qui complètent leur instruction professionnelle aux frais du contribuable, et qui n'ont pas encore accompli leur vingt-cinquième année » (§ 32, 2°).

De même la loi anglaise accorde des abattements pour chaque enfant, soit âgé de moins de seize ans, soit (sans limite d'âge) faisant des études dans une université, collège, ou école (8).

La loi française aurait intérêt à s'inspirer de ces dispositions.

S'il y a de bonnes raisons pour limiter aux enfants le bénéfice des dégrèvements pour charges de famille, on est cependant tenté de trouver quelque injustice dans une telle restriction. Sans tenir compte des collatéraux, on pourrait souhaiter que la loi accordât au moins le bénéfice des dégrèvements au contribuable qui a des ascendants à sa charge : il semble tout à fait contraire à l'équité que les dépenses faites, par exemple, par un fils pour entretenir sa mère, dépenses qui diminuent évidemment ses facul-

(8) « Receiving full-time instruction in any university, college, or school, etc. » (Halsbary, « Laws of England »).

La loi italienne contient des dispositions analogues. V. *infra*.

tés, ne soient pas prises en considération pour le calcul de l'impôt. Il faut remarquer cependant qu'à défaut de dégrèvements pour charges de famille, le contribuable peut bénéficier d'une disposition de la loi qui, dans une certaine mesure, vient atténuer cette injustice. Il s'agit, en ce qui concerne l'impôt général seulement, de la *déduction des arrérages de rentes* payés à titre obligatoire et gratuit, autorisée par l'article 109 du Code des Impôts Directs.

Si le contribuable entretient une personne de sa famille en lui servant une rente, un ascendant, par exemple, il pourra déduire de son revenu imposable, à l'impôt général, les sommes ainsi versées (9). S'il s'agit d'une pension alimentaire, son caractère obligatoire résultant du Code Civil, il suffira de prouver, pour pouvoir opérer la déduction, que le montant de la pension a été réellement versé au bénéficiaire (10). Dans les autres cas, il faudra que la rente résulte d'un engagement régulier, d'un titre susceptible de faire preuve.

La déduction des arrérages de rente ne peut se cumuler avec les abattements pour charges de famille: cette question qui donnait lieu dans certains cas à des difficultés pratiques, s'est beaucoup simplifiée depuis la restriction du nombre des personnes à charge en 1934.

Par ce moyen indirect, le contribuable pourra donc obtenir une atténuation d'impôt. Ainsi, par

(9) Conseil d'Etat, 16 janvier 1931 (p. 66).

(10) Il faut encore, d'après le Conseil d'Etat, que les versements soient en proportion des ressources de celui qui les fait, et qu'ils répondent aux nécessités vitales du bénéficiaire.

exemple, les dépenses engagées par lui pour l'entretien d'un ascendant dans une maison de retraite pourront être déduites. Si le contribuable s'acquitte en nature de l'obligation alimentaire en recueillant sous son toit des parents dans le besoin, il pourra défalquer de l'ensemble de ses revenus, dans sa déclaration pour l'impôt général, la valeur des prestations qu'il leur fournit : l'administration pour calculer ces prestations utilise l'évaluation forfaitaire des avantages en nature retenue pour l'application de la loi sur les assurances sociales (11).

Mais si le contribuable est autorisé à déduire les arrérages des rentes, et spécialement des pensions alimentaires, les sommes ainsi versées, dès lors qu'elles le sont à titre obligatoire et ne constituent pas une simple libéralité, sont imposables aux impôts directs entre les mains de la personne qui les reçoit (12).

Une fois les charges de famille définies par la loi, il reste encore à résoudre une question : à quel moment doivent-elles exister pour donner droit aux dégrèvements ?

C. — LES CHARGES DE FAMILLE DOIVENT EXISTER AU 1^{er} JANVIER DE L'ANNÉE D'IMPOSITION

Pour savoir si le contribuable a des charges de famille, dans l'acception légale du terme, il faut se

(11) Réponse Ministre des Finances à M. Lallemant. Ch., 28 juin 1935.

(12) Elles seront d'ailleurs frappées dans les mains du bénéficiaire, si celui-ci est vraiment dans le besoin, d'un taux plus faible qu'elles ne l'auraient été dans les mains du premier contribuable, grâce au tarif progressif.

placer au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. La situation existant à ce moment sera celle dont le fisc tiendra compte pour accorder ou refuser les atténuations d'impôt : c'est la règle de l'annualité que nous retrouvons là.

Un enfant né le 2 janvier 1938 ne donne pas droit aux dégrèvements pour les impôts payés en 1938, qui frappent les revenus de 1937 : c'est normal. Mais un enfant qui meurt le 31 décembre 1938, comme il n'existe plus au 1^{er} janvier 1939, ne sera pas considéré comme ayant été à la charge du contribuable pendant l'année 1938, ce qui est inique, car il a occasionné à ses parents des dépenses pendant toute l'année, et d'autant plus que sa mort a pu être précédée d'une maladie, cause de frais élevés.

La règle de l'annualité avantage d'ailleurs tantôt le fisc et tantôt le contribuable. Ainsi un enfant né le 31 décembre 1938 est considéré par l'Administration comme ayant été à la charge de ses parents pendant toute l'année, alors qu'il n'était pas né.

Le Conseil d'Etat a sanctionné ces solutions : il décide que les seules charges de famille dont il faille tenir compte sont celles qui existent au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, bien que les revenus qui servent de base à cette imposition soient ceux de l'année antérieure (13). Il faut que les enfants soient nés le 1^{er} janvier, et non simplement conçus : l'adage : « *infans conceptus pro nato habetur* » n'est pas admis en droit fiscal (14). Le Conseil d'Etat décide

(13) Conseil d'Etat, 12 janvier 1923 (p. 37), 23 mai 1924 (p. 494) ; 8 mai 1925 (p. 442) ; 8 avril 1927 (p. 469).

(14) Conseil d'Etat, 8 août 1927.

même d'une façon plus précise que la cotisation du contribuable est fixée d'après la situation existant à l'ouverture de l'année d'imposition : il n'y a pas lieu de tenir compte d'un enfant né dans la journée du 1^{er} janvier (15).

La règle de l'annualité est une ancienne règle de notre droit ; elle est commode parce qu'elle fournit un critère simple et sûr. Mais cette simplicité, cette commodité ont leur rançon : le manque de souplesse.

Les années sont séparées complètement les unes des autres par ce système, qui fonctionne comme un couperet. Or tout principe trop rigide méconnaît la réalité et entraîne des injustices : il en est ainsi de la règle de l'annualité, qui ne tient aucun compte des faits.

En dehors même des cas extrêmes, que nous avons cités, et qui sont relativement peu fréquents, il n'est pas juste que le fisc puisse faire abstraction de charges qui ont existé pendant six ou huit mois de l'année et ont diminué pendant ce temps les facultés du contribuable, sous prétexte qu'elles ont disparu au 1^{er} janvier suivant. D'ailleurs, l'Administration fait bien état de revenu perçus pendant une partie de l'année seulement ; il devrait en être de même des charges, car l'impôt doit frapper les revenus effectifs, sous déduction des charges effectives. Le fait que la règle de l'annualité joue parfois en faveur du contribuable et contre le fisc n'est pas un argument : elle n'en est pas plus juste pour cela. Ce qu'il faut, ce ne

(15) Conseil d'Etat, 28 juin 1929 (p. 639).

sont pas des règles qui sont injustes tantôt dans un sens, tantôt dans l'autre, mais qui soient justes, autant que possible, dans les deux sens.

Mais, puisque la règle est édictée par la loi, il faut bien s'incliner. On a cependant pu soutenir une théorie contraire. C'est en effet une interprétation assez large du texte légal qui permet de déclarer comme comptant seule la situation au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. L'article 6 de la loi du 15 juillet 1914 dit simplement que « l'impôt est dû au 1^{er} janvier de chaque année ». Cela implique-t-il que les faits existant à cette date sont les seuls à retenir pour l'assiette de l'impôt ? Cela n'est pas certain. D'ailleurs le texte ne vise que l'impôt général, et la loi du 31 juillet 1917 ne dit rien de tel en ce qui concerne les impôts cédulaires. Mais la tradition et la jurisprudence sont en faveur de la règle de l'annualité. De plus, pour ce qui est des charges de famille, la négation de la règle conduirait à fractionner le montant des dégrèvements par douzièmes, ce qui est impossible en l'état actuel des textes. Il n'en reste pas moins que le principe de l'annualité s'il est commode pour le fisc, et parfois avantageux pour le contribuable, ne saurait passer pour juste. S'il pouvait se comprendre avec le système des signes extérieurs, il ne se concilie plus avec l'impôt sur le revenu. Le revenu est un fait plus ou moins continu, qui s'étend sur une certaine période, et non sur un jour ; le fait imposable est, non l'existence du contribuable, mais la réalisation du revenu dans l'année précédente. Ce sont d'ailleurs les arguments qui ont triomphé devant

le Conseil d'Etat, depuis 1932, à propos de l'imposition des revenus de l'année du mariage et de l'année de sa dissolution. Pour les charges de famille, la jurisprudence ne peut rien faire : il faudrait que le législateur permît le fractionnement des dégrèvements, qui seraient calculés, par exemple, non plus par an, mais par mois. Un tel système ne pouvait se concilier qu'avec le régime des abattements, qui serait alors généralisé.

Nous avons énuméré les conditions fixées par la loi pour l'obtention des dégrèvements ; mais encore faut-il que le contribuable qui les remplit, accomplisse, pour avoir satisfaction, certaines formalités.

D. — IL FAUT ACCOMPLIR CERTAINES FORMALITÉS

Tout contribuable ayant des charges de famille, selon la définition légale, peut demander des dégrèvements. Deux personnes imposées séparément peuvent donc le faire pour des charges qui leur sont communes ; mais nous avons dit que l'Administration restreignait arbitrairement ce droit. Aux impôts cédu-
laires, cependant, un mari et une femme imposée distinctement peuvent être tous deux détaxés.

Les collectivités, d'une façon générale, ne peuvent obtenir les dégrèvements ; seuls les associés en nom collectif et les gérants dans les commandites simples peuvent invoquer leurs charges de famille pour obtenir une atténuation de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par la société.

Pour bénéficier des dégrèvements légaux, les contribuables doivent produire une *déclaration*, dont les modalités sont prévues par l'article 103 du Code des Impôts Directs. Cette déclaration doit indiquer les noms, prénoms, date et lieu de naissance de chacune des personnes à charge, ainsi que les impôts sur lesquels sont susceptibles de porter les dégrèvements, et le lieu où ces impôts doivent être établis. La déclaration doit être adressée au contrôleur des contributions directes du domicile du contribuable, dans les deux premiers mois de l'année, soit, en fait, en même temps que la déclaration des revenus. Ce délai est étendu jusqu'au 31 mars pour les contribuables qui sont soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux d'après les résultats de leur comptabilité et qui, au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre.

Théoriquement, la déclaration faite pour les cédulés n'est pas applicable à l'impôt général, et vice-versa, mais en fait il n'y a pas de déclaration distincte et les formules visent les deux catégories d'impôts.

Tant que la déclaration reste exacte, il n'y a pas besoin de la renouveler ; s'il y a des changements, il faut faire une nouvelle déclaration dans le délai légal. Le contribuable n'encourrait cependant aucune sanction pénale s'il négligeait d'indiquer qu'une personne n'est plus à sa charge : l'Administration doit la supprimer d'office. Mais si, en cas de modifications, le contribuable n'a pas fait de nouvelle réclamation

et que l'Administration n'a pas rectifié, il ne pourra plus obtenir satisfaction que par voie contentieuse.

La déclaration n'est pas une obligation absolue : c'est une précaution que le contribuable a tout intérêt à prendre pour s'assurer le bénéfice des dégrèvements ; mais ces dégrèvements sont de droit et le contrôleur doit les consentir d'office s'il a par ailleurs les renseignements nécessaires.

De toute façon, l'intéressé a toujours la ressource de se pourvoir au contentieux : l'absence de déclaration n'entraîne pas forclusion, et il peut toujours de cette manière faire reconnaître ses droits. C'est pourquoi l'instruction de la Direction Générale des Contributions Directes, du 31 janvier 1928, recommande avec raison aux contrôleurs de ne pas écarter systématiquement toutes les déclarations faites après l'expiration des délais légaux ; ce serait inutile puisque le contribuable obtiendrait tout de même les dégrèvements par la voie contentieuse.

Pour une raison identique, si le contrôleur a connaissance des changements survenus dans la situation de famille des contribuables, il « invite les intéressés à rectifier, ou simplement tient compte des « changements survenus, s'il possède les renseignements nécessaires ».

Telles sont les conditions à remplir pour bénéficier des dégrèvements pour charges de famille. Nous allons maintenant étudier la forme et le montant de ces dégrèvements, dans l'impôt général, puis dans les impôts cédulaires.

SECTION II

Les dégrèvements pour charges de famille dans l'impôt général sur le revenu global

L'impôt général sur le revenu, principal élément de personnalité du nouveau système fiscal établi en 1914-1917, comporte dès sa création des dispositions destinées à tenir compte des charges de famille du contribuable. Les dégrèvements pour charges de famille se présentent d'ailleurs comme une sorte de prolongement du minimum d'existence, exempté d'impôt, que reconnaît comme nécessaire le législateur. S'il faut à tout homme une somme minima pour vivre, somme qui doit échapper à l'impôt, il est juste que cette somme soit plus élevée si elle doit suffire à l'entretien de plusieurs personnes, au lieu d'une seule. On est ainsi tout naturellement amené à créer des déductions pour charges de famille qui s'ajoutent aux abattements à la base accordés à tout contribuable. Mais le législateur de 1914 ne s'est pas borné à établir ces déductions, il a institué aussi des réductions sur le montant de l'impôt. Déductions et réductions ont coexisté jusqu'à une date récente.

La loi du 15 juillet 1914, créant l'impôt général, prévoyait un minimum imposable de 5.000 francs (art. 9), des abattements (art. 12) et des réductions (art. 15) pour charges de famille. Les abattements étaient, et sont encore aujourd'hui, de deux sortes : les abattements pour mariage, ce qu'on appelle plus spécialement abattements pour *situation de famille*,

et les abattements pour *charges de famille* proprement dits, c'est-à-dire concernant les personnes à charge, dont nous avons donné la liste ; alors que les seconds ont leur équivalent (mais sous forme de réductions) dans les cédules, les premiers sont réservés à l'impôt général. Dans la loi du 15 juillet 1914, le montant des abattements était le suivant :

« Les contribuables mariés ont droit, sur leur
« revenu annuel, à une déduction de 2.000 francs.

« En outre, tout contribuable a droit, sur son
« revenu annuel, à une déduction de 1.000 francs par
« personne à sa charge, si le nombre de personnes à
« sa charge ne dépasse pas cinq.

« Pour chaque personne au delà de la cinquième,
« la déduction sera portée à 1.500 francs » (art. 12).

L'article 15 accordait en outre sur le montant de l'impôt « une réduction de 5 % pour une personne à charge, de 10 % pour deux personnes, de 20 % pour trois personnes, et ainsi de suite, chaque personne au delà de la troisième donnant lieu à une nouvelle réduction de 10 %, sans que la réduction puisse être au total supérieure à la moitié de l'impôt ».

Vu le taux très faible de l'impôt (2 %, appliqué à la totalité du revenu à partir de 25.000 francs seulement), la combinaison des abattements et des réductions était véritablement favorable aux chefs de famille, qui ne payaient qu'un impôt fort léger.

La Chambre avait d'abord admis les contribuables veufs ou divorcés ayant plusieurs enfants

vivants, mineurs, au bénéfice de la déduction pour mariage ; mais le Sénat s'y opposa, estimant qu'elle n'est justifiée que par la présence du conjoint.

Pour atténuer le déficit résultant de la guerre, la loi du 30 décembre 1916 abaissa le minimum imposable à 30.000 francs, provisoirement, mais ne toucha pas aux dégrèvements pour charges de famille.

La loi du 29 juin 1918 (art. 3) accorda au conjoint survivant non remarié, ayant à sa charge un ou plusieurs enfants issus du mariage, la déduction pour situation de famille, que le Sénat lui avait refusée quatre ans plus tôt. D'autre part, l'article 2 modifia le régime des réductions. On distingua désormais entre les contribuables dont le revenu taxable est inférieur à 10.000 francs et les autres. Dans le premier cas, les réductions sont portées à 7,50 %, pour les deux premières personnes à charge, de 15 % à partir de la troisième, leur montant ne pouvant dépasser les trois quarts de l'impôt. Dans le second cas, elles ne sont que de 5 et 10 %, leur montant ne pouvant dépasser la moitié de l'impôt, ni, en tout cas, 2.000 francs par personne à charge.

L'extension au conjoint survivant de la déduction pour mariage repose sur l'idée que sa situation, loin d'être améliorée par le décès de son époux, en devient souvent plus difficile. En effet, la veuve n'a plus, pour vivre, le salaire de son mari, et le veuf est, dans bien des cas, obligé de prendre quelqu'un pour s'occuper de ses enfants.

Quant à la différence de traitement, en ce qui concerne les réductions, entre les contribuables sui-

vant leur fortune, elle fut fort critiquée. Elle procède d'idées démocratiques et a permis d'augmenter les dégrèvements pour les petits contribuables, qui en ont un plus grand besoin.

Les déductions et les réductions furent bientôt modifiées par la loi du 25 juin 1920, dont l'article 7 porte à 3.000 francs la déduction pour mariage et à 1.500 francs la déduction pour chacune des personnes à charge, si leur nombre ne dépasse pas cinq ; pour toute personne au delà de la cinquième, quel que soit son âge, et pour tout enfant mineur resté à la charge de ses parents, la déduction est portée à 2.000 francs. Il y a ainsi désormais trois catégories de déductions : pour la femme, pour les enfants mineurs, pour les autres personnes à charge. Tandis que les enfants donnent toujours lieu à une déduction de 2.000 francs, celle-ci n'est accordée aux autres personnes à charge qu'à partir de la sixième. Quant aux réductions, l'article 8 modifie légèrement les dispositions qui les concernaient dans la loi du 29 juin 1918. Quand le revenu net total, défalcation faite des abattements prévus par la loi, ne dépasse pas 10.000 francs, les réductions diminuent de 7,50 % pour chacune des deux premières personnes à charge, et de 15 % ensuite ; mais quand le revenu dépasse 10.000 francs, les réductions deviennent 5 % pour les trois premières personnes et 10 % à partir de la quatrième, sans pouvoir dépasser 2.000 francs par personne. Le régime est donc rendu plus sévère encore, pour les contribuables ayant plus de 10.000 francs de revenu taxable, puisque la troisième personne à

charge ne donne plus lieu qu'à une réduction de 5 % au lieu de 10 %.

Sans toucher aux dégrèvements pour charges de famille, la loi du *30 mars 1923* (art. 8) porta le minimum imposable à 7.000 francs, ce qui augmente indirectement de 2.000 francs les abattements familiaux. Ceux-ci furent d'ailleurs bientôt relevés à leur tour par la loi du *22 mars 1924* (art. 43) qui porte à 3.000 francs la déduction pour les enfants âgés de moins de vingt-et-un ans et les personnes à charge à partir de la sixième. Ce nouveau régime ne dura pas longtemps, car, dès l'année suivante, la loi du *13 juillet 1925* (art. 15) opéra une nouvelle réforme, en élevant jusqu'à 2.000 francs l'abattement pour chacune des cinq personnes à charge, alors qu'il n'était auparavant que de 1.500 francs.

C'est ce régime qui fut repris, sans modification, dans le Code des Impôts Directs du 15 octobre 1925 (art. 81 pour les déductions, art. 84 pour les réductions). C'est un régime assez complexe, mais un peu plus simple cependant qu'avec la loi de 1925 ; il y a trois déductions différentes : 3.000 francs pour la femme, 3.000 francs pour chaque enfant mineur et chaque personne à charge à partir de la sixième, 2.000 francs pour chacune des cinq premières personnes à charge autre que les enfants.

Ces dispositions furent rendues encore plus compliquées par la loi du *31 décembre 1928* qui, en même temps qu'elle faisait passer à 10.000 francs le minimum imposable, créa une nouvelle catégorie dans les personnes ouvrant droit à déduction. L'article 2 de

la loi porte en effet à 4.000 francs la déduction pour chaque enfant mineur à charge à partir du troisième. C'est une innovation intéressante, car, jusque-là, le législateur accordait la même déduction pour chaque enfant, quel que soit le nombre de ces enfants. Du point de vue de la natalité, il importe cependant de favoriser les familles vraiment nombreuses, qui seules peuvent assurer le repeuplement d'un pays. Il a semblé au législateur qu'il fallait se résoudre à considérer comme « familles nombreuses » les familles de plus de deux enfants, celles de quatre, cinq enfants, ou plus, étant devenues exceptionnelles : c'est donc à partir du troisième enfant qu'un avantage supplémentaire fut accordé.

Ainsi, au début de 1929, le régime est le suivant :

- déduction pour la femme (16) : 3.000 francs ;
- déduction pour les cinq premières personnes à charge, autres que les enfants : 2.000 francs par personne ;
- déduction pour les personnes à charge à partir de la sixième, et les deux premiers enfants : 3.000 francs par personne ;
- déduction pour chaque enfant à partir du troisième : 4.000 francs.

Ce système était à la vérité beaucoup trop complexe, et la loi du 29 décembre 1929 ne tarda pas à y apporter quelques simplifications, en même temps qu'elle portait à 4.000 francs la déduction pour mariage.

(16) Ou le mari, si l'impôt est au nom de la femme.

Les déductions pour les personnes à charge autres que les enfants furent fixées uniformément à 3.000 francs pour chacune, sans tenir compte de leur nombre. Au contraire, les déductions pour enfants augmentant avec le nombre de ceux-ci, d'une façon très simple d'ailleurs : 4.000 francs pour le premier, 5.000 francs pour le deuxième et ainsi de suite, en ajoutant 1.000 francs chaque fois (art. 7).

Les réductions furent ainsi modifiées (art. 9) :

— Si le revenu net total du contribuable ne dépasse pas 30.000 francs, les réductions sont de 10 % pour chacune des deux premières personnes à charge et de 20 % ensuite.

— Si le revenu excède 30.000 francs, elles sont de 5 % pour chacune des trois premières personnes et de 10 % pour chacune des suivantes, sans pouvoir dépasser 3.000 francs par personne.

Une nouvelle simplification fut apportée, conformément au but général qu'il se proposait, par le décret du 20 juillet 1934 pris en exécution de la loi de réforme fiscale du 6 juillet 1934. Le décret supprime complètement les réductions, réservées désormais aux impôts cédulaires, et ne conserve que les abattements pour mariage et charges de famille, c'est-à-dire pour enfants, puisqu'ils sont seuls considérés maintenant comme personnes à charge. La déduction pour mariage est fixée à 5.000 francs. Pour les enfants, le montant de la déduction augmente avec leur nombre : 5.000 francs pour chacun des deux premiers, 8.000 francs pour le troisième, 9.000 francs pour le quatrième, 10.000 francs pour chacun

des suivants (art. 115). Le système est donc très simple et favorise les familles de plus de deux enfants : les principes de la réforme étaient bons ; mais le montant des déductions pouvait paraître insuffisant, car son augmentation ne compensait pas toujours la suppression des réductions. Il aurait suffi, pour répondre aux critiques, de relever le chiffre des abattements, sans modifier les lignes générales du régime.

Cependant une nouvelle réforme fiscale fut bientôt réalisée par la loi du *31 décembre 1936*. Cette loi augmentait en effet, comme il était souhaitable, le montant des déductions, mais elle établissait aussi une différence de traitement entre les contribuables suivant l'importance de leurs revenus. Elle est toujours en vigueur, et c'est son article 36 qui régit aujourd'hui la matière : « Le troisième alinéa de « l'article 115 du Code Général des Impôts Directs « (17) est ainsi modifié et complété :

« En outre, tout contribuable a droit, sur son
« revenu annuel, à raison des enfants à sa charge,
« dans les termes dudit article 116, à des déductions
« réglées comme suit :

5.000 francs pour chacun des deux premiers
enfants ;

10.000 francs pour le troisième enfant ;

15.000 francs pour le quatrième enfant et pour
chacun des suivants.

(17) L'article 115 du Code des Impôts Directs du 27 décembre 1934 était la reproduction exacte de l'article 115 du décret du 20 juillet 1934 précité.

« Les déductions prévues par le présent article
 « sont diminuées de $\frac{1}{5}$ lorsque le revenu net global
 « est compris entre 75.000 francs et 150.000 francs,
 « de $\frac{2}{5}$ lorsque le revenu net global est compris
 « entre 150.000 et 300.000 francs, de $\frac{3}{5}$ lorsque le
 « revenu net global est compris entre 300.000 francs
 « et 600.000 francs, et de $\frac{4}{5}$ lorsque le même
 « revenu excède 600.000 francs ».

Tout contribuable a donc droit aux déductions
 suivantes :

Revenu global	Femme	1 Enfant	2 Enfants	3 Enfants	4 Enfants
Jusqu'à 75.000	5.000	5.000	10.000	20.000	35.000
75.000 à 150.000	4.000	4.000	8.000	16.000	28.000
150.000 à 300.000	3.000	3.000	6.000	12.000	21.000
300.000 à 600.000	2.000	2.000	4.000	8.000	14.000
plus de 600.000	1.000	1.000	2.000	4.000	7.000

En ajoutant à chacun de ces chiffres l'abattement
 à la base de 10.000 francs, correspondant au mini-
 mum d'existence, qui est accordé à tout contribuable,
 on obtiendra dans chaque cas le revenu à partir
 duquel l'intéressé sera soumis à l'impôt général.
 Ainsi un contribuable marié, ayant trois enfants et
 un revenu inférieur à 75.000 francs ne paiera l'impôt
 général que si son revenu global dépasse 35.000
 francs, puisqu'il a droit à des abattements de : 10.000
 + 5.000 + 20.000 = 35.000 francs, qui viennent dimi-
 nuer son revenu imposable. S'il avait de 150.000 à
 300.000 francs de revenus, il paierait toujours l'im-
 pôt général, sur la partie de son revenu excédant
 25.000 francs, puisque les abattements qui lui sont
 accordés ne sont plus que de :

$$10.000 + 3.000 + 12.000 = 25.000 \text{ francs}$$

La double innovation de la loi, augmentation des abattements, prise en considération de la fortune du contribuable, demande quelques précisions.

a) Le projet de la commission contenait les chiffres suivants pour les déductions :

- 5.000 francs pour le premier enfant ;
- 7.000 francs pour le deuxième enfant ;
- 10.000 francs pour le troisième enfant ;
- 12.000 francs pour le quatrième enfant ;
- 15.000 francs pour chacun des suivants.

M. DUPONT proposa l'amendement suivant :

- 5.000 francs pour chacun des deux premiers enfants ;
- 10.000 francs pour le troisième et le quatrième ;
- 15.000 francs pour le cinquième.

Cette diminution était difficile à justifier. Le principal argument présenté fut la nécessité de prendre des chiffres divisibles par cinq pour pouvoir effectuer la réduction d'un cinquième à partir de 75.000 francs de revenus ; c'est vraiment une raison insuffisante.

Un sous-amendement de transaction fut alors proposé par M. MALLARMÉ, qui avait du moins l'avantage sur l'amendement DUPONT, de favoriser les familles nombreuses, celles de trois ou quatre enfants, qui sont plus intéressantes, au point de vue démographique que les familles de deux enfants. Malgré la remarque de M. COLOMB que pour avoir quatre enfants il fallait d'abord en avoir deux, le sous-amendement fut voté et est devenu l'article 33 de la

loi. S'il est important en effet de favoriser les familles de quatre enfants, il semble regrettable cependant que la progression de l'abattement ne commence pas dès le second enfant.

a) La variation des abattements suivant le revenu du contribuable fut inspirée par les principes généraux qui guidèrent le projet du Gouvernement, dont le premier était de surtaxer les gros revenus. Les députés qui approuvèrent cette innovation déclarèrent qu'elle n'avait pour but que de rétablir l'égalité, les familles riches étant jusque-là avantagées par rapport aux familles pauvres. Ainsi M. MENDÈS-FRANCE déclarait : « L'égalité doit être réalisée en
« faveur de toutes les familles nombreuses, quelle
« que soit la situation et la profession sociale des
« parents... Les enfants des familles riches sont plus
« largement dégrevés que les enfants des familles
« pauvres... J'approuve pleinement cette réforme (la
« variation des déductions selon le revenu) que je
« trouve d'ailleurs insuffisante ; il est choquant en
« effet d'avantager les familles nombreuses en pour-
« centage de leurs impôts, ce qui a pour effet de
« dégrever sensiblement les plus riches ».

L'orateur s'appuyait donc sur le fait que les dégrèvements pour charges de famille sont consentis sous la forme d'un pourcentage de l'impôt et augmentent par conséquent avec le montant de cet impôt. Il faut remarquer cependant que, tout d'abord, la discussion portait sur l'impôt général où il n'y a pas de réductions, mais seulement de déduc-

tions, dont la caractéristique est précisément de ne pas varier avec le montant de l'impôt ; qu'ensuite, en ce qui concerne les réductions aux impôts cédulaires, si leur montant augmente avec la fortune, le pourcentage par rapport à l'impôt reste le même et que surtout, comme nous l'indiquons plus loin, la limitation de ces réductions à 1.000 francs par enfant annihile tous les avantages dont auraient pu profiter les contribuables à gros revenus. La vérité est qu'il n'y a aucune raison pour modifier le montant des abattements suivant la fortune du contribuable. Une telle conception pourrait se défendre, s'il s'agissait de réductions (non limitées) ; pour les déductions elle est bien difficile à défendre. Le principe de la déduction est le même que celui du minimum d'existence : il faut à tout homme une somme minima pour vivre, qui ne doit pas être taxée, et cette somme est d'autant plus grande que ses charges de famille sont plus lourdes. Il s'agit simplement de compenser ces charges dans la mesure du possible, en établissant un abattement qui représente la dépense nécessaire minima que doit faire le père de famille pour élever ses enfants ; il n'y a pas plus de raison de faire varier cet abattement avec la situation de fortune de l'intéressé que de faire varier l'abattement à la base, ce que personne n'a réclamé jusqu'ici. Une telle mesure est en opposition complète avec la nature des abattements.

Ainsi l'œuvre de la loi du 31 décembre 1935 n'échappe pas à la critique. Elle a eu raison d'élever le montant des déductions ; mais elle a eu tort d'ac-

corder la même déduction pour chacun des deux premiers enfants. Il est préférable, ne serait-ce qu'au point de vue psychologique, que l'abattement augmente avec chaque enfant, tout au moins jusqu'au quatrième ou cinquième, et il n'y a pas de raison que cette augmentation progressive ne commence qu'au troisième enfant. M. COLOMB avait raison de faire remarquer qu'avant d'avoir quatre enfants il fallait en avoir deux ; c'est pourquoi le projet de la commission nous semblait préférable à l'amendement MALLARMÉ.

La suppression de la variation des abattements suivant la fortune est aussi désirable : si l'on tient à instituer une mesure de ce genre, c'est aux réductions qu'il faut l'appliquer, comme c'est déjà le cas actuellement dans l'impôt sur les traitements et salaires.

Enfin le montant des déductions devrait être augmenté notamment pour la femme et les premiers enfants : c'est une erreur, croyons-nous, de diminuer les abattements accordés aux deux premiers enfants, pour augmenter les autres. Un relèvement général serait d'ailleurs nécessaire, mais il pourrait être un peu plus important pour les deux premiers enfants, pour qui la déduction de 5.000 francs chacun est nettement insuffisante.

SECTION III

Les dégrèvements pour charges de famille dans les impôts cédulaires

Les impôts cédulaires ne devaient avoir, dans la pensée des réformateurs de notre système fiscal, aucun caractère personnel, la personnalité étant réservée à l'impôt général; cependant, dès leur vote en 1917, il fut reconnu qu'ils devraient comprendre un système de dégrèvements pour charges de famille, s'ajoutant à celui qui existait déjà pour l'impôt général. M. le député DUMESNIL, dans son rapport au nom de la Commission de Législation Fiscale, rappelait que la justice dans l'impôt ne peut exister que si l'on tient compte des charges du contribuable, et qu'il était nécessaire de compenser le poids des impôts indirects, si lourds aux familles nombreuses. Les dégrèvements prévus par le projet de loi, concluait-il, « ne peuvent que recevoir partout un accueil favorable à l'heure où l'opinion commence à comprendre la gravité de la situation démographique de la France et combien il importe que les pouvoirs publics multiplient les témoignages de leur sollicitude pour les familles. La réforme... est recommandée impérieusement tant par la justice que par l'intérêt national ». Les Chambres reconnurent la justesse de ces arguments et la loi du 31 juillet 1917, qui créait les cédules, institua, dans son article 52, des réductions pour charges de famille : « Sur les impôts institués par la présente loi et perçus par

« voie de rôle, ainsi que sur l'impôt foncier, chaque
« contribuable a droit, en ce qui concerne la part de
« l'Etat, à une réduction de 5 % pour une personne
« à charge, de 10 % pour deux personnes, de 20 %
« pour trois personnes et ainsi de suite, chaque per-
« sonne au-delà de la troisième donnant droit à une
« nouvelle réduction de 10 %, sans que la réduction
« puisse être au total supérieure à la moitié de l'im-
« pôt. Sont considérées comme personnes à charge
« celles qui sont désignées à l'article 13 de la loi du
« 15 juillet 1914 relative à l'impôt général ».

Le système de réduction est donc exactement le même que celui établi pour l'impôt général, et les personnes à charge sont aussi les mêmes ; mais il n'y a pas d'abattement dans les impôts cédulaires.

Les modifications apportées aux réductions dans l'impôt général entraînèrent des changements analogues dans les cédules. C'est ainsi que la loi du 25 juin 1920 (art. 5) fit une distinction, dans les deux systèmes d'impôts, d'après la fortune des contribuables. Pour ceux dont le revenu net total n'excède pas 10.000 francs, les déductions sont de 7,50 % pour les deux premières personnes à charge, et de 15 % pour chacune des suivantes ; si le revenu net total du contribuable dépasse 10.000 francs, elles sont de 5 % pour chacune des trois premières personnes à charge, et de 10 % ensuite.

Mais l'innovation la plus importante fut introduite par la loi du 30 mars 1923 (art. 6), qui ne modifie pas le système des réductions, mais crée un régime de faveur pour la cédule des traitements et salaires, en

juxtaposant, dans cette cédula, au système de réduction en vigueur un système de déductions, comme dans l'impôt général. La raison de ce nouvel avantage est que les contribuables assujettis à la cédula des traitements et salaires forment une classe particulièrement nombreuse et intéressante, et surtout que l'impôt sur les salaires ayant été fort mal accueilli par la classe ouvrière, le Gouvernement cherchait le moyen de l'adoucir et de le rendre moins impopulaire. La loi de 1923 établit d'abord un minimum imposable de 6.000 francs, porté à 6.500 francs dans les communes de plus de 500.000 habitants et à 7.000 francs dans le département de la Seine. Elle dispose ensuite :

« Les déductions ci-dessus seront augmentées
« pour chaque contribuable soumis à l'impôt d'une
« somme de 3.000 francs pour sa femme, si celle-ci
« n'a ni salaire ni revenus propres, de 2.000 francs
« par enfants de moins de dix-huit ans, ou infirme et
« non salarié, et de 1.500 francs par personne à
« charge. Dans le cas où le mari et la femme tou-
« chent des traitements ou des salaires distincts, les
« déductions pour enfants et personnes à charge ne
« seront applicables qu'au traitement ou au salaire
« le plus élevé ».

C'est donc un système très voisin de celui établi pour l'impôt général, avec la même distinction entre les enfants et les autres personnes à charge, mais seuls les enfants de moins de dix-huit ans (au lieu de vingt-et-un) sont pris en considération ; d'autre part,

alors que des époux imposés séparément ont droit chacun aux réductions — ce qui n'est admis que dans certains cas pour l'impôt général — seul l'un d'eux a droit aux abattements. Les déductions sont augmentées d'une somme de 1.000 francs pour les mutilés titulaires d'une pension d'invalidité.

Ainsi la cédule des traitements et salaires a un triple avantage sur les autres cédules : taux moins lourd, minimum d'existence plus élevé (accordé cependant en 1923 à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux), déductions s'ajoutant aux réductions. Ce traitement de faveur, dû à des considérations d'ordre démocratique, a continué depuis, jusqu'au régime actuel, sous des formes variables, mais voisines.

Le prix de la vie ayant augmenté, la loi du 13 juillet 1925 (art. 5) porta bientôt les déductions à 3.000 francs par enfant et 2.000 francs pour les autres personnes à charge, l'abattement pour la femme restant de 3.000 francs ; le minimum imposable passe à 7.000 francs, comme dans l'impôt général.

Le décret de codification du 15 octobre 1926 reproduit les textes en vigueur, sans y rien changer, dans ses articles 47 et 67.

Si les abattements de la cédule des traitements et salaires étaient analogues à ceux de l'impôt général, il subsistait cependant une légère différence, d'ailleurs injustifiable. Le texte de la loi accordait en effet une déduction, dans l'impôt général, aux « contribuables mariés », c'est-à-dire aussi bien à la femme qu'au mari, si l'impôt est établi à son nom, tandis

que, dans la cédule des traitements et salaires, l'abattement était accordé au contribuable « pour sa femme », ce qui ne pouvait viser que le mari. La loi du 19 mars 1928 (art. 22) répare cette injustice ; elle dispose :

« La femme mariée qui pourvoit à l'entretien et
« à la subsistance de sa famille aux lieu et place de
« son mari impotent ou infirme, a droit à la déduc-
« tion d'une somme de 3.000 francs pour son mari ».

Les réductions demeurant toujours les mêmes, les déductions continuèrent à suivre celles de l'impôt général, et furent portées par la loi du 30 décembre 1928 (art. 2) à 4.000 francs pour chaque enfant de moins de dix-huit ans à partir du troisième. Jusque-là ces déductions étaient restées le privilège de l'impôt sur les traitements et salaires ; la loi du 29 décembre 1929 (art. 4) les étendit à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, mais avec un système de calcul différent et beaucoup moins généreux. Du bénéfice de l'exploitant, il sera déduit, avant le calcul de l'impôt et l'application du minimum imposable de 2.500 francs, 500 francs pour la femme et 500 francs pour chaque personne à charge. La déduction pour la femme est, comme dans l'impôt général, applicable au conjoint survivant ayant à sa charge des enfants issus du mariage. On favorisait ainsi les agriculteurs ; mais, étant donnée la grande modération avec laquelle l'impôt les frappait déjà, il est permis de penser que le législateur aurait mieux fait de créer des avantages aux familles nombreuses

dans d'autres cédulas, par exemple l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Il fallait aussi tenir compte de la baisse de la monnaie et la loi releva le montant des réductions dans les cédulas comme dans l'impôt général. L'article 6 les porte à 10 % par personne à charge jusqu'à la deuxième, et 20 % à partir de la troisième, si le revenu net total du contribuable ne dépasse pas 30.000 francs ; s'il est plus élevé, les réductions ne sont plus que de 5 % pour les trois premières personnes à charge, de 10 % ensuite, le total de la réduction ne pouvant dépasser 500 francs par personne à charge, dans les deux cas.

Une réforme favorable à la femme fut réalisée quelques mois plus tard par la loi du *31 mars 1930* (art. 8). Jusque là, si la femme mariée travaillait dans l'entreprise de son mari, il n'y avait lieu à aucun dégrèvement ; or, il est juste qu'une femme mariée qui travaille dans les mêmes conditions qu'une salariée ordinaire motive les mêmes dégrèvements. L'Administration avait d'ailleurs adopté ce point de vue (18), mais le Conseil d'Etat l'avait repoussé, dans le cas où les époux étaient mariés sous le régime de la communauté (19). Cette solution, qui se justifiait en droit, car la notion de communauté n'est guère compatible avec celle de salaires entre ses membres, avait paru sévère en fait pour les petits chefs d'entreprise. Aussi l'article 15 des lois codifiées fut-il ainsi complété : « Lorsque le bénéfice n'excède

(18) Voir Instruction du 31 janvier 1928.

(19) Conseil d'Etat, 25 juillet 1929 (p. 848).

« pas 20.000 francs, le montant de l'impôt est réduit
« de 20 % pour le chef d'entreprise dont le conjoint
« travaille exclusivement avec lui ».

La même loi, dans son article 10, modifie légèrement le régime des abattements récemment créés dans la cédule des bénéfices de l'exploitation agricole, en accordant la déduction de 500 francs au contribuable non seulement pour sa femme et les personnes à sa charge, mais pour « chacun des membres « de sa famille travaillant et habitant avec lui ».

Ainsi le système de dégrèvements dans les impôts cédulaires était assez complexe, puisqu'il comprenait trois régimes différents : un régime général de réduction pour toutes les cédules, et deux régimes distincts d'abattements, l'un pour l'impôt sur les traitements et salaires, l'autre pour l'impôt sur les bénéfices agricoles. Quant au montant de ces dégrèvements, on pouvait constater un parallélisme entre les dispositions en vigueur dans l'impôt général et dans les cédules, en ce qui concernait les réductions, pour toutes les cédules, et les abattements, pour la cédule des traitements et salaires.

A ce système, le décret du 20 juillet 1934 allait apporter de grandes modifications, en le simplifiant considérablement, ce dont il avait besoin. Le décret supprime complètement, par omission (20), les *déductions*, qui sont réservées à l'impôt général; l'en-

(20) Le décret comprend une annexe qui est un Code des Impôts Directs; toutes les dispositions qui n'y sont pas reproduites sont par là même abrogées. Un nouveau Code devait d'ailleurs être promulgué le 27 décembre suivant; c'est celui en vigueur aujourd'hui.

semble du système est ainsi rendu plus harmonieux : déductions pour l'impôt général, réductions pour les cédules, au lieu d'une combinaison des deux. L'impôt sur les bénéfices agricoles voit ses avantages particuliers disparaître tout à fait : il est ramené au droit commun. Mais l'impôt sur les traitements et salaires, s'il ne comprend plus, lui aussi, que des réductions, conserve cependant un régime de faveur, le calcul de ces réductions n'étant pas fait de la même façon que dans les autres cédules.

Le régime général de réductions est en effet le suivant (art. 102) :

« Les réductions à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, et l'impôt sur les bénéfices non commerciaux sont réglés comme suit :

« 10 % pour chacun des deux premiers enfants à la charge du contribuable ;

« 20 % pour chaque enfant à sa charge à partir du troisième. Le montant total des réductions sur chaque impôt ne peut excéder 800 francs par enfant à charge. »

L'impôt sur les traitements et salaires fait l'objet d'un texte spécial (art. 66).

« Sur l'impôt calculé comme il est dit à l'article précédent (21), chaque contribuable a droit à une réduction réglée comme suit :

(21) La fraction comprise entre 0 et 10.000 francs ne compte pas ; entre 10.000 et 20.000, elle compte pour moitié, ce qui est un autre avantage. Le tarif est d'ailleurs moindre lui aussi : 8 % au lieu de 12 % pour les autres cédules.

« 1° Pour tout contribuable dont le revenu net
« ne dépasse pas 20.000 francs, 20 % pour chacun
« des deux premiers enfants à sa charge, et 40 %
« pour chaque enfant à sa charge à partir du troi-
« sième ;

« 2° Pour tout contribuable dont le revenu net est
« compris entre 20.000 et 40.000 francs, 15 % pour
« chacun des deux premiers enfants à sa charge, et
« 30 % à partir du troisième ;

« 3° Pour tout contribuable dont le revenu net
« total est supérieur à 40.000 francs, 10 % pour cha-
« cun des deux premiers enfants à sa charge, et 20 %
« à partir du troisième.

« Le montant total de la réduction accordée en
« exécution du présent article ne peut dépasser 800
« francs par enfant à la charge du contribuable. »

Ces taux furent modifiés presque aussitôt, avant d'avoir été mis en application, par le décret de codification du 27 décembre 1934. Le premier décret avait en effet été fortement critiqué : on avait calculé que, avec la suppression des déductions et les chiffres proposés pour les réductions, les petits contribuables se trouvaient surchargés au profit des autres et les célibataires détaxés, dans la cédule des traitements ; d'autre part les familles de plus de deux enfants paraissaient mériter des dégrèvements plus généreux.

Le nouveau régime, toujours en vigueur, puisque la loi de réforme fiscale du 31 décembre 1936 n'a

modifié que les déductions à l'impôt général, s'établit ainsi :

— Pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, les réductions sont de 10 % pour chacun des deux premiers enfants, de 30 % à partir du troisième (au lieu de 20 %) (art. 102 Code des Impôts Directs).

— Pour l'impôt sur les traitements et salaires, les réductions sont :

1° Si le revenu net total du contribuable n'excède pas 20.000 francs, 20 % pour chacun des deux premiers enfants, 60 % ensuite (au lieu de 40 %).

2° Si le revenu est compris entre 20.000 et 40.000 francs, 15 % pour chacun des deux premiers enfants, 45 % pour chacun des suivants (au lieu de 30 %).

3° Si le revenu dépasse 40.000 francs, 10 % pour chacun des deux premiers enfants, 30 % ensuite (au lieu de 20 %).

Dans tous les cas, le montant de la réduction est limité à 1.000 francs par enfant.

Les décrets de 1934 ne se sont pas bornés à modifier profondément le régime des dégrèvements ; ils les ont supprimés complètement dans l'*impôt foncier*. Dans l'énumération des cédules, dans lesquelles des réductions pour charges de famille sont accordées, l'impôt foncier n'apparaît pas. La question s'est posée de savoir si une telle réforme était légale ; cela pouvait paraître très douteux, car la loi du 6 juillet 1934

s'engageait à ne pas diminuer les avantages accordés aux familles nombreuses par les dispositions en vigueur jusque là. Le Conseil d'Etat, saisi de ce problème, a cependant jugé que l'abrogation était légale (22), car les termes de la loi du 6 juillet étaient les suivants :

« Les dispositions relatives aux charges de famille
« seront simplifiées... de telle sorte que dans l'en-
« semble les avantages nouveaux correspondent
« pour les familles nombreuses à ceux qui résultent
« de la législation actuelle ». « La loi n'exige donc
« pas, a dit le Conseil d'Etat, que des avantages iden-
« tiques soient réservés aux familles nombreuses,
« mais seulement des avantages correspondants dans
« l'ensemble à ceux qui existaient auparavant ; l'aug-
« mentation des dégrèvements permet de considérer
« que l'ensemble de ces avantages n'a pas été dimi-
« nué ».

Il serait possible de contester cette interprétation ; quoiqu'il en soit, d'ailleurs, on ne voit pas les raisons pour lesquelles l'impôt foncier a été ainsi rayé de la liste des impôts personnels. Il a sans doute un caractère différent de celui des autres cédules, mais il est tout à fait contraire à la justice de supprimer ainsi tout dégrèvement aux contribuables chargés de famille qui le paient, dégrèvements dont cet impôt avait toujours bénéficié depuis 1917. Il est possible que « dans l'ensemble », la famille ne perde

(22) Conseil d'Etat, 1^{er} février 1937, *Dalloz Hebdomadaire*, p. 319.

rien à cette suppression, mais tous les pères de famille qui sont imposés à cette cédula y perdront, et cela sans aucune compensation. Ce n'est pas ainsi qu'on encouragera la natalité.

La loi de réforme fiscale du 31 décembre 1936 n'a pas modifié le système établi par les décrets de 1934 : elle n'a touché qu'à l'impôt général. Le décret du 27 décembre 1934 est donc toujours en vigueur, c'est-à-dire que les réductions sont les suivantes :

a) Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices des professions non commerciales, les bénéfices de l'exploitation agricole :

- 10 % pour 1 enfant à charge ;
- 20 % pour 2 enfants à charge ;
- 50 % pour 3 enfants à charge ;
- 80 % pour 4 enfants à charge ;
- 100 % pour 5 enfants à charge, ou plus.

b) Impôt sur les traitements, salaires, émoluments, pensions, et rentes viagères.

1° Revenu imposable inférieur à 20.000 francs :

- 20 % pour 1 enfant à charge ;
- 40 % pour 2 enfants à charge ;
- 100 % pour 3 enfants à charge, ou plus.

2° Revenu imposable compris entre 20.000 et 40.000 francs :

- 15 % pour 1 enfant à charge ;
- 30 % pour 2 enfants à charge ;
- 75 % pour 3 enfants à charge ;
- 100 % pour 4 enfants à charge, ou plus.

3° Revenu imposable supérieur à 40.000 francs :

- 10 % pour 1 enfant à charge ;
- 20 % pour 2 enfants à charge ;
- 50 % pour 3 enfants à charge ;
- 80 % pour 4 enfants à charge ;
- 100 % pour 5 enfants à charge, ou plus.

Artisans.

Sont assimilés, au point de vue des réductions, aux salariés, les artisans, c'est-à-dire les personnes qui sont définies, avec force détails, à l'article 23 du Code des Impôts Directs (23) :

« Sont taxés d'après le tarif applicable à la cédule
« des traitements et salaires, et en tenant compte des
« réductions pour charges de famille que comporte
« cette cédule :

« 1° Les ouvriers travaillant chez eux, soit à la
« main, soit à l'aide de la force motrice... lorsqu'ils
« opèrent exclusivement à façon pour le compte d'in-
« dustriels ou de commerçants, avec des matières
« premières fournies par ces derniers, et lorsqu'ils
« n'utilisent pas d'autre concours que celui de leur
« femme, de leurs père et mère, de leurs enfants et
« petits-enfants, d'un compagnon et d'un apprenti de
« moins de dix-huit ans avec lequel un contrat régu-
« lier d'apprentissage a été passé dans les conditions
« prévues aux articles 1, 2, 3, du livre 1^{er} du Code du
« Travail... Le nombre des compagnons est porté à

(23) L'origine de cette mesure de faveur se trouve dans l'article 10 de la loi du 30 juin 1923.

« trois pour l'ouvrier façonnier possesseur d'un atelier dans lequel chaque compagnon exécutant séparément la façon de sa pièce ou le travail de sa spécialité, reçoit du chef d'atelier une quote-part prélevée sur le prix de façon perçu par ce dernier et fixée conformément aux usages locaux de la corporation.

« 2° Les artisans travaillant chez eux ou au dehors, qui se livrent principalement à la vente du produit de leur propre travail et n'utilisent pas d'autre concours que celui des personnes énumérées au paragraphe 1^{er}.

« 3° La veuve de l'ouvrier et celle de l'artisan travaillant dans les conditions prévues aux paragraphes 1° et 2° ci-dessus, lorsqu'elle continue la profession précédemment exercée par son mari...

« 4° Les personnes qui vendent elles-mêmes et pour leur compte, en ambulance dans les rues, les lieux de passage et les marchés, des marchandises de faible valeur ou des menus comestibles, à la condition que ces personnes soient munies d'autorisations administratives et que les marchandises destinées à la vente soient transportées autrement que par véhicules automobiles ou par voitures attelées ;

« 5° Les mariniers propriétaires d'un seul bateau qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes, à la condition que le bateau ne soit pas automoteur ;

« 6° Les chauffeurs et cochers propriétaires d'une ou deux voitures qu'ils conduisent et gèrent eux-

« mêmes, à la condition que les deux voitures ne
« soient pas mises simultanément en service, qu'elles
« ne comportent pas plus de quatre places et que les
« prix de transport soient conformes à un tarif régle-
« mentaire ;

« 7° Les pêcheurs se livrant personnellement à
« la pêche des poissons, crustacés, coquillages et
« autres produits de la mer ou d'eau douce, ainsi que
« les veuves de ces pêcheurs lorsqu'elles continuent
« à exploiter le bateau dont se servait leur mari ;

« 8° Les cultivateurs effectuant accessoirement des
« transports pour autrui, au moyen des attelages
« qu'ils entretiennent pour les besoins de leur exploi-
« tation agricole ;

« 9° Les ramasseurs de lait qui, n'effectuant pas
« d'autres opérations de transport pour autrui, se
« bornent à recueillir le lait dans les fermes, pour le
« compte d'industriels, de commerçants ou de coopé-
« ratives, s'ils n'emploient que les concours prévus
« au paragraphe 1^{er} ci-dessus et s'ils n'utilisent qu'une
« voiture automobile ou deux voitures attelées, la
« deuxième voiture ne devant dans ce cas que servir
« accessoirement et pour amener à la première le
« lait d'une partie de la tournée pendant la période
« de forte production. La présente disposition est
« applicable suivant les mêmes distinctions à ceux
« qui effectuent le ramassage du lait au moyen d'un
« bateau mû mécaniquement ou de deux bateaux
« mûs à bras ou à voile ;

« 10° Les inscrits maritimes exerçant la profession de batelier et propriétaire d'une ou de deux embarcations qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes, à la condition que les deux embarcations ne soient pas mises simultanément en service, qu'elles ne mesurent pas plus de huit mètres à la flottaison et que les prix de transport soient conformes à un tarif établi par l'autorité municipale. »

Il s'agit donc de petits contribuables, pour qui l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux serait une lourde charge. Les quatre premiers paragraphes contiennent les dispositions les plus intéressantes, par le fait qu'elles favorisent le travail familial, très négligé aujourd'hui, mais qui a pourtant de grands avantages, et auquel le développement de l'électricité pourrait ouvrir de larges perspectives. L'encouragement que la loi accorde à cette catégorie de contribuables est parfaitement justifié.

Contribuables disposant de revenus professionnels qui proviennent de sources différentes.

Quand un contribuable dispose de revenus provenant de sources différentes, il est nécessaire que la loi pose des règles permettant de décider à quel régime il sera soumis. Au point de vue des réductions pour charges de famille, cette question est importante, du fait du traitement plus favorable accordé aux salariés. C'est la Section I du Titre V du Code des Impôts Directs qui est consacrée à cette situation. Le seul cas qui nous intéresse fait l'objet de l'article 101, alinéa 2 :

« Lorsqu'un contribuable dispose de revenus pro-
« venant de traitements publics et privés, indemnités
« et émoluments, salaires, pensions et rentes via-
« gères, ou de bénéfices taxables d'après le même
« tarif conformément à l'article 23 ci-dessus, et de
« bénéfices de professions non commerciales, autres
« que les bénéfices des charges et offices, il est
« imposé pour l'ensemble de ces revenus et bénéfi-
« ces, déterminés suivant le mode propre à chaque
« catégorie, sous une cote unique, établie au titre de
« celui des impôts cédulaires auquel correspond le
« chiffre de revenu le plus élevé ».

Telles sont les réductions que la loi consent aux contribuables chargés de famille dans les cédules, et les règles qui les gouvernent. Pour juger ce système, il faut, comme toujours, considérer ses résultats :

a) Ce qui frappe d'abord, c'est la différence faite entre les contribuables imposés à la *cédule des traitements et salaires*, et les autres. Nul ne conteste que les fonctionnaires et les salariés soient une catégorie particulièrement intéressante et nombreuse, de citoyens, et il est possible de justifier, dans une certaine mesure, le traitement de faveur qui leur est accordé. Il semble cependant qu'il y ait vraiment une trop grande différence entre, par exemple, un ouvrier et un petit commerçant, au regard de l'impôt, car non seulement les réductions pour charges de famille ne sont pas les mêmes, mais le taux ne l'est pas non plus. Le résultat est qu'un ouvrier et un commerçant, ayant 15.000 francs de revenu, et 2 enfants, paieront à l'impôt cédulaire, l'un 420 francs, l'autre 2.220

francs ; c'est excessif, et il ne devrait pas y avoir une telle marge. D'autre part, si la variation du montant des réductions suivant la fortune peut se défendre, puisqu'il augmente en même temps que le montant de l'impôt, il ne semble pas qu'il fût nécessaire d'abord de créer trois catégories, ensuite de réserver cet avantage aux fonctionnaires, salariés et pensionnés, que le législateur a trop tendance à traiter en privilégiés. Cependant, nous ne regretterons pas ce privilège puisqu'il n'a pour effet, en l'occurrence, que de dégrever une catégorie de contribuables qui en a bien besoin ; nous regrettons seulement que de pareilles faveurs ne deviennent pas, en partie du moins, la règle générale.

Nous ne voyons aucune objection à ce que la cédule des traitements et salaires bénéficie de taux plus réduits, mais il est beaucoup plus difficile de comprendre pourquoi les dégrèvements pour charges de famille doivent varier suivant l'origine des revenus. Ces dégrèvements sont destinés à compenser des charges qui sont les mêmes pour un fonctionnaire et un commerçant ; si l'on peut admettre qu'ils doivent varier suivant la fortune (24), on ne voit pas pourquoi ils varieraient suivant la provenance de cette fortune.

b) Le montant des réductions semble assez généreux puisqu'il atteint 100 %, lorsque le contribuable a cinq, quatre ou même trois enfants à charge suivant les cas. Malheureusement il y a dans la loi une

(24) Théoriquement, car en fait, avec la limitation actuelle à 1.000 francs, étudiée au paragraphe b), les gros revenus ne sont pas avantagés.

disposition qui annihile une grande partie des bons effets qu'on pouvait attendre de cette apparente générosité : il s'agit de la *limitation à 1.000 francs par enfant* du montant des réductions. Le résultat est que l'exonération totale ne se produira que si le montant de l'impôt ne dépasse pas 5.000, 4.000 ou 3.000 francs suivant les cas, c'est-à-dire pour les petits revenus, tandis qu'à partir d'un certain chiffre de revenu, qui ne sera même pas très élevé, chaque nouvel enfant n'amènera qu'une réduction de 1.000 francs, ce qui est fort peu (voir le tableau). Il semble que ce soit là le principal défaut des dispositions légales ; augmenter le taux des dégrèvements est bien, ce serait même fort désirable, mais cela ne servira pas à grand chose tant que la limite de 1.000 francs subsistera. Sa suppression est la première mesure qui s'impose ; si des difficultés financières s'opposent à une suppression totale pour l'instant, il faut du moins amorcer la réforme en élevant considérablement la limite.

c) Il est très regrettable qu'il n'y ait pas de réduction pour la femme dans les cédules ; ce serait une excellente réforme à réaliser. Le poids des impôts cédulaires est très lourd et, puisqu'ils sont devenus personnels, comme l'impôt général, il serait bon de tirer toutes les conséquences de cette personnalité. Le fait que l'imposition par foyer n'existe pas dans les cédules et n'a pas besoin d'être compensée par une atténuation d'impôt n'est nullement une raison décisive. Pour encourager la natalité, il faut commencer par encourager la nuptialité : accorder à la femme un dégrèvement dans les cédules en serait un moyen.

CHAPITRE III

LES MAJORATIONS D'IMPOT POUR ABSENCE DE CHARGES DE FAMILLE

Pour donner à la famille un traitement égal, au point de vue fiscal, à celui du célibataire, on peut, soit dégrever le chef de famille, soit surtaxer le contribuable qui n'a personne à sa charge. Certaines législations associent ces deux moyens, qui se renforcent l'un l'autre et compensent leurs défauts réciproques ; c'est le cas de la France et d'autres pays d'Europe, notamment l'Allemagne et l'Italie. La comparaison entre ces régimes est intéressante ; elle sera faite au chapitre suivant. Nous étudierons ici le système français.

A. — LA LÉGISLATION

Lors de sa création par les lois du 15 juillet 1914 et du 31 juillet 1917, notre système d'impôts directs ne favorisait la famille que par des dégrèvements ; il ne s'occupait pas d'une façon particulière du contribuable sans charges de famille, qui était tenu pour le contribuable normal, à qui devait s'appliquer le droit commun. Cependant, on commença bientôt à discuter de l'opportunité de nouvelles mesures destinées à protéger la famille en surtaxant l'individu isolé. Dès 1916 et 1918, des propositions furent soumises à la

Chambre, qui prévoyaient des impôts sur les célibataires et les ménages sans enfants, mais elles n'eurent pas de suite (1). On faisait pourtant valoir en leur faveur d'excellents arguments ; les impôts préconisés permettraient d'atteindre un double but : d'une part réaliser une meilleure compensation des charges qui pèsent sur les familles nombreuses du fait des impôts de consommation et atténuer les inconvénients de l'imposition par foyer, d'autre part faire sentir aux célibataires que le législateur les désapprouve et servir ainsi la cause de la natalité. Ces arguments ne devaient pas tarder à l'emporter ; la loi du 25 juin 1920 (art. 9), établit une majoration de l'impôt général pour les célibataires et les ménages sans enfants :

« Le montant de l'impôt général sur le revenu est
« majoré de 25 % pour les contribuables âgés de
« plus de 30 ans qui sont célibataires ou divorcés et
« qui n'ont aucune personne à leur charge.

« Le même montant est majoré de 10 % pour les
« contribuables âgés de plus de 30 ans, mariés depuis
« deux ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition
« lorsque, à la même date, ces contribuables n'ont
« pas d'enfant et se trouvent n'avoir aucune per-
« sonne à leur charge.

« Les dispositions ci-dessus ne sont pas applica-
« bles aux contribuables des catégories visées, titu-
« laires d'une pension prévue par la loi du 31 mars

(1) Propositions de MM. : Bénazet et Aubriot, 21 avril 1915 ;
Jobert et Bon, 24 juillet 1915 ;
Mignot et Bozériaux, 28 sept. 1915 ;
Magniandi, 29 mars 1918.

« 1919 pour une invalidité de 40 % et au-dessus, ni
« aux contribuables dont tous les enfants sont morts
« à la guerre. »

Le texte présenté primitivement aux Chambres ne prévoyait qu'une majoration unique de 10 % pour les célibataires âgés de plus de 30 ans, les veufs et divorcés sans charges de famille. Le texte voté est dû à l'initiative de M. TINGUY DU POUET ; mais l'âge de 25 ans qu'il proposait fut porté à 30 ans, parce qu'il est souvent difficile de se marier plus tôt, pour des raisons matérielles. D'autre part la surtaxe fut supprimée pour les veufs, mais maintenue pour les divorcés, sans faire de distinction, comme l'avait proposé M. BARTHOU, suivant que le divorce a été prononcé ou non en faveur du contribuable.

Certains députés avaient demandé d'épargner les célibataires forcés, comme les prêtres ; mais M. DOUMER, Ministre des Finances, répondit qu'il n'y avait pas lieu de distinguer entre le célibat volontaire et le célibat forcé, puisque la surtaxe n'était pas une pénalité, mais une simple mesure de péréquation, et que les célibataires, qu'ils le soient volontairement ou non, paient moins d'impôts de consommation que les pères de famille. Dans la loi de 1920, les célibataires ou divorcés n'étaient pas traités exactement de la même façon que les contribuables mariés, mais sans enfants. Les premiers en effet devaient avoir, pour ne pas être surtaxés, des « personnes à charge » ; or, pour interpréter ce terme, il fallait s'en référer à la définition donnée par l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914, qui ne considère les enfants comme person-

nes à charge que s'ils ont moins de vingt-et-un ans ou s'ils sont infirmes. Pour les ménages sans enfants, au contraire, puisque la loi dit « enfant » et non « personnes à charge », il n'y a surtaxe que s'ils n'ont pas d'enfant du tout, mais non s'ils ont un enfant majeur, non infirme. Il a paru injuste que l'existence d'un enfant majeur et valide exempte de la surtaxe un ménage, mais non un contribuable divorcé, ou ayant un enfant naturel. Aussi la loi du 13 juillet 1925 (art. 19) vint-elle modifier le texte précité, de la façon suivante, pour le rendre plus conforme aux intentions du législateur :

« Le montant de l'impôt général sur le revenu est
« majoré de 25 % pour les contribuables âgés de
« plus de trente ans qui sont célibataires ou divorcés
« et qui, *n'ayant pas d'enfant*, n'ont aucune personne
« à leur charge. »

La loi de 1920 exonérait aussi de la surtaxe les contribuables « dont *tous* les enfants sont morts à la guerre » ; il en résultait qu'un contribuable dont trois des enfants seraient morts à la guerre, et le quatrième de maladie, subirait la surtaxe. Une telle rigueur a semblé contraire à l'équité, et la loi du 13 juillet 1925, dans le même article 19, remplaça le texte en vigueur par le suivant :

« Les dispositions ci-dessus ne sont pas applica-
« bles aux contribuables dont *tous les enfants sont*
« *morts* », les mots « à la guerre » étant supprimés. »

Le régime ainsi établi fut repris dans le décret de codification du 15 octobre 1926, et ne fut pas modi-

fié avant la réforme fiscale de 1934. Le décret du 20 juillet 1934 majora sensiblement les surtaxes et il y assujettit les veufs sans charges de famille qui y échappaient jusqu'ici, ce qui ne se comprenait d'ailleurs pas si le seul but de la surtaxe était de compenser l'absence de personnes à charge. L'article 118 du décret, devenu article 118 du Code des Impôts Directs (décret du 27 décembre 1934 règle ainsi les nouvelles majorations :

« Le montant de l'impôt (général) est majoré de
« 40 % pour les contribuables âgés de plus de trente
« ans qui sont célibataires, *veufs* ou divorcés et qui,
« n'ayant pas d'enfant, n'ont pas à leur charge d'en-
« fants recueillis dans les conditions prévues à l'ar-
« ticle 116.

« Le même montant est majoré de 20 % pour les
« contribuables âgés de plus de trente ans, mariés
« depuis plus de deux ans au 1^{er} janvier de l'année
« d'imposition lorsque, n'ayant pas d'enfants, ces
« contribuables n'ont pas à leur charge d'enfants
« recueillis dans les conditions prévues à l'article
« 116 ».

L'exonération des invalides et des contribuables dont les enfants sont morts subsiste dans les mêmes termes. Le taux des majorations était ainsi passé de 25 % à 40 % et de 10 % à 20 %, ce qui ne paraissait pas avoir d'inconvénients et favorisait la famille tout en augmentant les recettes du Trésor. Mais les nouveaux taux ne restèrent pas longtemps en vigueur : la loi de réforme fiscale du 31 décembre 1936 (art. 38),

les ramena respectivement à 30 % et 15 %. Le projet du Gouvernement avait conservé les anciens taux, mais la Chambre les réduisit du quart ; elle refusa également de faire bénéficier les veufs sans enfants de la majoration de 20 %, comme le proposait le Gouvernement. Mais la principale innovation de la loi fut l'exonération, dans une certaine mesure, des contribuables du sexe féminin ; alors que le Gouvernement demandait leur exonération totale, la Chambre limita cette exemption aux femmes dont le revenu global n'excède pas 75.000 francs.

Cette dernière mesure rencontra la résistance de la Commission des Finances du Sénat. Dans son rapport (2), M. GARDEY la critiquait en ces termes : « La
« majoration d'impôt général prévue par l'article
« 118 du Code des Impôts Directs n'a pas été insti-
« tuée à titre de pénalité. Ainsi qu'on l'a fortement
« souligné au cours de la discussion devant la Cham-
« bre, elle doit être regardée comme un simple
« redressement, un commencement de péréquation
« des charges entre les contribuables, les uns entre-
« tenant une famille, les autres acquittant la surtaxe.
« On peut se demander dans ces conditions s'il y a
« lieu d'établir une distinction entre les assujettis
« suivant leur sexe ». La Commission décida cependant de ne pas manifester son opposition, d'autres dispositions du projet de loi lui paraissant plus importantes : « Le Gouvernement a estimé, pour des
« motifs assez peu précisés d'ailleurs, qu'il convenait
« de prévoir une exonération en faveur des contri-

(2) Doc. Parl. Sénat 1936, n° 894.

« buables du sexe féminin. La Chambre a décidé de
« limiter cette exonération aux femmes disposant de
« moins de 75.000 francs de revenus. Nous ne soute-
« nons pas de discussion sur cette question, dont la
« répercussion sur le rendement de l'impôt n'est pas
« considérable. Il en sera de même pour la réduction
« que la Chambre a cru devoir effectuer sur le taux
« des deux majorations ». Le texte fut donc voté
par les deux assemblées.

Ainsi, la majoration d'impôt général concerne actuellement les célibataires, veufs ou divorcés, de plus de 30 ans, s'ils n'ont pas d'enfant et n'en ont pas recueilli, et les ménages qui sont dans les mêmes conditions deux ans après leur mariage, le taux étant de 30 % dans le premier cas et de 15 % dans le dernier. Sont exonérés :

— les contribuables dont tous les enfants sont morts ;

— les contribuables du sexe féminin dont le revenu net global n'excède pas 75.000 francs.

— les contribuables titulaires d'une pension d'invalidité prévue par la loi du 31 mars 1919, pour une invalidité de 40 % au moins, ainsi que les anciens militaires ou marins pensionnés, pour une invalidité atteignant le même degré, en raison de faits antérieurs au 2 août 1914.

La majoration est due même par les contribuables non domiciliés en France, imposés sur la base forfaitaire (3). Les formules de déclaration pour l'im-

(3) Rép. Min. Fin. à M. Legueu. Ch., 27 décembre 1928, n° 2101.

pôt général contiennent un questionnaire spécial, auquel le contribuable n'est d'ailleurs pas obligé de répondre. Théoriquement la surtaxe, qui est l'exception et non la règle, n'est due que si l'Administration fait la preuve que les conditions nécessaires sont remplies ; pratiquement, en cas de doute, elle a l'habitude de majorer l'impôt d'autorité, laissant au contribuable le soin de réclamer. Les majorations, généralement établies au rôle primitif, peuvent l'être au rôle supplémentaire émis pendant les trois ans qui suivent l'année normale d'imposition. Comme ce ne sont pas des pénalités, elles peuvent être mises à la charge des héritiers, si leur omission au rôle a été réparée après la mort du *de cujus*.

Nous avons dit que les surtaxes ne sont pas applicables aux contribuables qui ont des enfants ou en ont recueilli ; cela demande quelques précisions. Si le contribuable a des enfants légitimes ou naturels reconnus, peu importe qu'ils soient majeurs ou mineurs, qu'ils soient ou non à sa charge : le seul fait d'avoir des enfants, ou même d'en avoir eu, s'ils sont tous morts, entraîne exonération (4). Des enfants d'un premier lit suffisent à empêcher l'application de la surtaxe ; l'enfant d'un premier lit de la femme emporte même exonération pour le second mari (5). Le terme « enfant » est donc ici très général.

Mais s'il s'agit d'enfants recueillis, il faut s'en référer, d'après la loi, à la définition de l'article 116

(4) Cons. d'Etat, 24 décembre 1925 (p. 1144).

(5) Rép. Min. Fin. à M. Dubois-Fresnay. Ch., 16 décembre 1931, n° 14560.

du Code des Impôts Directs concernant les personnes à charge. Il s'ensuit que, pour que le contribuable soit exempt de la surtaxe, les enfants recueillis doivent être âgés de moins de 21 ans, ou infirmes, et à sa charge (6). Les enfants adoptifs sont assimilés aux enfants légitimes.

Les principes sont donc clairs ; mais il peut y avoir en pratique des difficultés sur le point de savoir si certaines situations sont frappées ou non par la surtaxe. D'une façon générale, on peut dire que toutes les fois qu'un contribuable a eu des enfants, son impôt ne sera pas majoré : ainsi un contribuable qui a eu un enfant d'une première femme, dont il est divorcé, et qui s'est remarié, n'est pas soumis à la majoration, même s'il n'a pas d'enfant de son second mariage (7).

En cas de divorce, la question s'était posée de savoir si celui des anciens époux qui n'a pas la garde de l'enfant, mais verse une pension pour son entretien, devait subir la surtaxe. Le Conseil d'Etat avait rendu sur ce point des arrêts contradictoires (8) ; actuellement le problème ne se pose plus, puisque tout contribuable qui a eu des enfants, même divorcé, est exonéré (9).

Quant à la séparation de corps, elle n'a aucune influence sur les majorations. Elle ne saurait en aucun cas être assimilée au divorce, elle ne donne

(6) V. Cons. d'Et., 4 mars 1937 (p. 283).

(7) *J. O.*, 4 mai 1924. Ch., Débats, n° 21.084, P. Reynaud.

(8) V. Cons. d'Et., 24 décembre 1926, 3 mai 1929 (p. 456).

(9) Les enfants morts-nés n'entrent pas en ligne de compte. *C. E.*, 7 déc. 1926, *D. H.*, 70.

donc pas lieu à l'établissement de la surtaxe de 30 % sur les célibataires, veufs et divorcés ; mais elle n'entraîne pas non plus l'exemption de la surtaxe de 15 % sur les ménages sans enfants, si les époux n'ont pas eu d'enfants, et n'en ont pas recueilli. Le fisc prétend même appliquer cette surtaxe à chacun des deux époux séparés de corps, imposés distinctement (10).

Les prêtres, les invalides, autres que ceux mentionnés par la loi, les personnes qui ont subi une intervention chirurgicale, bref tous ceux qui sont dans l'impossibilité, pour des raisons morales ou matérielles, d'avoir des enfants, n'échappent pas à la majoration légale : seul compte le fait de n'avoir pas d'enfants, peu importe la cause.

Pour apprécier les différents éléments de la situation, qui permettront de décider si la surtaxe doit être appliquée, il faut se placer au 1^{er} janvier de l'année d'imposition : c'est la règle de l'annualité qui est observée, ici comme ailleurs. Ainsi le contribuable devenu veuf le 31 décembre 1938 voit son impôt général majoré de 30 % en 1939 (s'il était sans enfant et marié depuis moins de deux ans), ou la majoration prévue de 15 % à 30 % (s'il était marié depuis plus de deux ans) ; si le contribuable se marie, au contraire, le 31 décembre, il échappe à toute surtaxe pour l'année suivante (11). De même le divorce transcrit après le 1^{er} janvier n'entraîne aucune majora-

(10) Rép. Min. Fin. à M. Baudry d'Asson. Ch., 23 février 1922, n° 12.631.

(11) Rép. Min. Fin. à M. Denais. Ch., 5 mars 1935, n° 12.047.

tion pour l'année en cours (12). Nous retrouvons là, avec leurs conséquences souvent injustes, les principes qui régissent les dégrèvements pour charges de famille.

Il n'est pas sans intérêt, d'ailleurs, d'observer qu'il y a entre les dégrèvements pour charges de famille et les majorations pour absence de ces charges, un rapport étroit, par l'intermédiaire des « personnes à charge », notion qui leur est commune. Il y a trois sortes de contribuables : le contribuable chargé de famille, qui est dégrevé, le contribuable sans charges de famille, qui est surtaxé, et, entre eux, le contribuable de droit commun, pour qui, en principe, l'impôt est établi et qui le paie au tarif normal. Il importe donc de préciser : quand une personne est à charge et donne droit aux déductions ; — quand elle n'est plus à charge et ne donne plus droit aux déductions mais empêche cependant le jeu des majorations ; — enfin quand elle n'empêche plus l'application des surtaxes. Le problème ne se pose, bien entendu, que pour l'impôt général, puisque les majorations n'existent que dans les cédules. D'après les règles que nous avons posées plus haut, la situation est la suivante :

— Pour qu'il y ait lieu à déduction, il faut qu'il existe au 1^{er} janvier une personne à la charge du contribuable, dans les termes de la loi.

— Quand le droit à la déduction cesse, par le fait que la personne en question n'est plus à charge, la majoration ne s'applique pas *ipso facto*, car, si le

(12) Cons. d'Et., 17 février 1934 (p. 247). C'est la date de la transcription qui compte, et non celle du jugement.

contribuable a des enfants légitimes, reconnus ou adoptifs, âgés de plus de 21 ans, ou s'il a eu des enfants, qui sont morts, il ne sera ni dégrevé, ni surtaxé. Le contribuable normal, de droit commun, est donc celui qui a eu des enfants, mais dont les enfants ne sont plus à sa charge.

— Enfin si le contribuable avait à sa charge des enfants recueillis et qu'ils cessent d'être « à sa charge », dans l'acception légale de ce terme, c'est-à-dire si, n'étant pas infirmes ils deviennent majeurs, il perd le bénéfice des déductions et encourt la surtaxe pour absence de charges de famille.

B. — CARACTÈRE DES MAJORATIONS POUR ABSENCE DE CHARGES DE FAMILLE

Toutes les fois qu'il a été question de majorations devant le Parlement, on n'a pas manqué de souligner qu'il ne s'agissait nullement de pénalités. Pas plus que les dégrèvements pour charges de famille ne sont un privilège, les surtaxes pour absence de ces charges ne sont une mesure vexatoire, une injustice délibérée, destinée à pousser les citoyens au mariage. Il s'agirait seulement de compenser la part très réduite payée par les célibataires et les ménages sans enfants dans les impôts de consommation, ce ne serait qu'une simple péréquation des charges, visant à rétablir l'égalité entre les contribuables ; le taux de la majoration n'a rien d'exagéré, d'ailleurs, et ne saurait passer pour une amende. A première vue, il semble bien en effet que telles soient les intentions du légis-

lateur ; mais si l'on regarde de plus près le texte de la loi, on y trouve un certain nombre de dispositions difficiles à concilier avec l'idée de simple péréquation fiscale. S'il ne s'agit en effet que de rétablir l'équilibre, il faut dire que « la surtaxe vise une « situation de fait : l'absence de personnes à la « charge du redevable ; elle devrait donc, semble-t-il, « s'appliquer toutes les fois que cette situation se « révèle » (13). Or ce n'est pas le cas.

a) Tous les célibataires qui n'ont pas recueilli d'enfants, quel que soit leur âge, et les ménages sans enfants, quel que soit l'âge du mari et la durée du mariage, ne devraient-ils pas être surtaxés ? Ils n'ont aucune charge de famille, donc ils paient moins d'impôts de consommation : la compensation doit se réaliser. On répond que la loi veut favoriser les jeunes gens qui débutent dans la vie, les jeunes ménages dont la situation matérielle est difficile ; rien n'est plus juste, et nul ne songe, au contraire, à reprocher au législateur ces bonnes intentions. Il n'en est pas moins vrai que, du point de vue juridique, ces arguments sont sans valeur : du moment qu'il ne faut considérer que la situation de fait, c'est-à-dire l'absence de charges, la surtaxe devrait logiquement s'appliquer. En réalité, M. Léon BÉRARD avait raison quand il faisait remarquer, au cours des débats, en 1920 : « Vous avez adopté cette règle qu'il est normal « qu'à 30 ans tous les Français soient mariés » (14).

(13) Rapport de M. Gardey, cité *supra*.

(14) V. Ch., 27 août 1920, *J. O.*, p. 1.074.

De même il est « normal » qu'au bout de deux ans de mariage, un ménage ait un enfant.

b) Tous les contribuables qui ont eu des enfants, même si ces enfants sont morts, ou ne sont plus à leur charge, sont, nous l'avons dit, exempts de la surtaxe ; il est impossible de concilier cette exonération avec l'idée d'égalisation des charges fiscales. Si cette idée était vraiment mise en pratique, d'ailleurs, le droit commun ne s'appliquerait jamais aux contribuables : ou bien ils auraient des enfants à leur charge et seraient dégrevés, ou bien ils n'en auraient pas et seraient surtaxés. La vérité est que, une fois que le contribuable a eu des enfants, il a fait ce que le législateur attendait de lui, il a accompli son devoir, et il n'y a pas de raison de le frapper d'un impôt supplémentaire.

c) Enfin, la loi du 31 décembre 1936 a porté un nouveau coup à la conception de la surtaxe simple moyen de péréquation, en exonérant, dans une certaine mesure, les femmes, ce qui ne saurait se justifier si l'on ne tient compte que de l'existence ou de l'absence des charges de famille. Une telle mesure procède sans doute de l'idée que pour une femme, il dépend moins de la seule volonté de se marier que pour un homme ; les hommes étant moins nombreux que les femmes, il y aura nécessairement un certain nombre de célibataires du sexe féminin. Ce que l'on ne comprend guère, c'est la limite de 75.000 francs fixée par la Chambre : faut-il en conclure qu'un revenu annuel de 75.000 francs est nécessaire à une

femme pour pouvoir se marier ? Il s'agit là, à la vérité, d'une mesure d'ordre démocratique, qui ne se justifie par aucun argument juridique ou économique valable.

Les trois dispositions légales que nous venons de citer semblent donc bien donner aux surtaxes sur les célibataires et les ménages sans enfants un caractère de pénalité. Le contribuable doit se marier et avoir des enfants ; si, à un certain âge, il n'a pas accompli ce devoir, il faut lui faire sentir, en augmentant ses impôts, que le législateur le désapprouve. On ne peut pas dire non plus, cependant, que la loi soit fondée uniquement sur l'idée de pénalité, car, dans ce cas, les célibataires forcés devraient être exempts, comme le prêtre ou l'infirme, et les taux devraient être plus élevés. Ainsi le régime n'est pas cohérent ; mais, dans l'ensemble, il est difficile de soutenir qu'il ne contienne qu'une simple idée d'égalisation des charges ; sans doute, à sa création, ce caractère était plus accentué, et il répondait aux intentions du législateur, mais son évolution a accentué de plus en plus le caractère de pénalité. Les majorations pour absence de charges de famille visent des situations licites, mais qui ne doivent pas être encouragées, et le législateur n'a pas encore pris de parti bien net : doit-il sévir avec énergie contre les célibataires, comme dans certains pays étrangers, ou doit-il se montrer modéré et ne se proposer pour but que l'égalité fiscale entre les pères de famille et les individus isolés ? Peu importe d'ailleurs le principe sur lequel repose le régime ; leur discussion présente sans doute

un intérêt juridique, mais un système fiscal se juge non sur ses principes, mais sur ses résultats. C'est en les examinant que nous pourrons nous prononcer sur sa valeur.

C. — RÉSULTATS DU SYSTÈME

Les majorations sont de 30 % et 15 % selon les cas : ces taux peuvent sembler relativement élevés. Mais il ne faut pas oublier que la surtaxe ne porte que sur l'impôt général, et non sur les impôts cédulaires ; or ces derniers sont beaucoup plus lourds. Avec les tarifs actuels, par exemple, un célibataire ayant 25.000 francs de revenu paiera, s'il est commerçant 4.000 francs, s'il est salarié 800 francs, aux cédulaires, alors que son impôt général ne sera que de 244 francs y compris la surtaxe. Pour 1939, l'impôt général a été augmenté d'un tiers, mais les impôts cédulaires ont été relevés aussi, et la différence reste très sensible.

Le simple jeu des majorations ne défavorise donc pas autant qu'on aurait pu le croire les célibataires et les ménages sans enfants, du moins pour la plus grande partie des contribuables, dont le revenu est faible ou moyen. Le tableau suivant permet de s'en rendre compte ; il y est fait abstraction des dégrèvements pour charges de famille, dont l'effet, combiné avec celui des surtaxes, sera examiné plus loin (les chiffres représentent le montant de l'impôt, en francs). Il est tenu compte de la contribution extraordinaire pour 1939 (15).

(15) V. le chapitre : Contribution nationale extraordinaire.

*a) Impôt général
et impôt sur les traitements et salaires*

Revenus		Célibataires		Ménages sans enfants	
		sans surtaxe	avec surtaxe	sans surtaxe	avec surtaxe
10.000 (1)		200	200	200	200
25.000	T. S.	1.300	1.300	1.300	1.300
	I. G.	250	325	250	288
	Total	1.550	1.625	1.550	1.588
50.000	T. S.	3.800	3.800	3.800	3.800
	I. G.	1.333	1.733	1.333	1.533
	Total	5.133	5.533	5.133	5.333

*b) Impôt général et impôt
sur les bénéfices industriels et commerciaux*

Revenus		Célibataires		Ménages sans enfants	
		sans surtaxe	avec surtaxe	sans surtaxe	avec surtaxe
10.000		1.800	1.800	1.800	1.800
25.000	B. I. C. ..	4.500	4.500	4.500	4.500
	I. G.	1.333	1.733	1.333	1.533
	Total	4.750	4.825	4.750	4.788
50.000	B. I. C. ..	9.000	9.000	9.000	9.000
	I. G.	250	325	250	288
	Total	10.333	10.733	10.333	10.533

On voit que la surcharge supportée par les célibataires à raison de la majoration, de même que celle supportée par les ménages sans enfants, ne se traduit pas, si l'on considère le *total* de leurs impôts, par une surcharge très importante. Il n'y aurait donc aucun inconvénient, si c'était utile, à augmenter les surtaxes. Comme nous le verrons, le système général

(1) Pas d'impôt général.

d'abattements et de majorations n'avantage pas assez les familles : l'utilité d'une augmentation des surtaxes, qui permettrait de détaxer la famille, ne fait donc pas de doute.

Il importe de remarquer encore que l'abattement à la base de 10.000 francs dans l'impôt général exonère beaucoup de citoyens, qui ne paient rien à ce titre et ne peuvent ainsi supporter les majorations.

De ces constatations, il faut conclure qu'une réforme de l'impôt sur les célibataires et les ménages sans enfants s'impose. A cet égard, l'exemple de l'impôt italien (16) est intéressant : il comprend une cote fixe et une cote variable d'après le revenu. La cote fixe permet de faire sentir à tous le poids de l'impôt ; elle n'a pas besoin d'être lourde, elle varie avec l'âge et frappe tous les individus sans charges de famille, quelle que soit leur situation de fortune. Le législateur français pourrait instituer un système analogue.

Même si l'impôt reste proportionnel au revenu, il est indispensable d'élever son tarif ; une simple augmentation des taux actuels, sans modification du système, serait une solution, mais nous pensons qu'il serait de beaucoup préférable d'étendre l'impôt à tous les contribuables payant des impôts cédulaires. Le prélèvement, au lieu de porter sur le montant de l'impôt général, porterait sur le total des impôts payés par l'intéressé : cet élargissement de l'assiette réaliserait déjà une plus juste répartition de la charge

(16) Voir : Les dégrèvements pour charges de famille à l'étranger.

fiscale, et l'accroissement du produit de l'impôt permettrait de détaxer les familles nombreuses.

Quant au problème de l'exemption des femmes, il faut prendre parti d'une façon nette : ou les exonérer tout à fait, ou leur appliquer les mêmes tarifs qu'aux hommes. La solution actuelle, née d'un amendement qui s'inspirait des dispositions en vigueur pour les dégrèvements familiaux (17), n'a que l'intérêt de limiter l'exonération à un certain nombre de femmes, mais elle est bien difficile à justifier juridiquement ou pratiquement. Nous pensons qu'il n'y a aucune raison de réserver aux hommes la charge des surtaxes : que celles-ci soient fondées sur l'idée de compensation ou sur l'idée de pénalité, aucun argument sérieux ne permet d'en exempter les contribuables du sexe féminin.

Si le législateur réalisait ces deux réformes : extension des surtaxes aux cédules, imposition des femmes, un grand pas serait déjà fait dans la voie de l'aménagement familial équitable de l'impôt. Il se peut cependant, vu la gravité de la situation démographique actuelle, que des mesures plus énergiques, une augmentation des taux, soient désirables, pour un certain temps du moins ; mais sans doute vaudrait-il mieux ne pas procéder trop brusquement.

(17) A partir de 75.000 fr. de revenus, on sait que les abattements pour charges de famille sont réduits.

CHAPITRE IV

LA CONTRIBUTION NATIONALE EXTRAORDINAIRE POUR 1939

La gravité de la situation financière a amené le Gouvernement à demander une fois de plus aux contribuables un effort « exceptionnel ». De nombreuses majorations, théoriquement temporaires, ont été ainsi imposées dans ces dernières années aux citoyens sur qui pèse l'honorable obligation de participer aux charges publiques ; mais ces majorations n'avaient jusqu'ici aucun caractère de personnalité, c'étaient de simples relèvements des tarifs existants (majoration de 8 % pour 1938), ou des « contributions extraordinaires » sur certaines catégories de bénéficiaires. La « contribution nationale extraordinaire » pour 1939 nous intéresse particulièrement parce qu'elle prévoit, dans une faible mesure d'ailleurs, des dégrèvements pour les contribuables chargés de famille.

Cette contribution, instituée par le décret du 1^{er} novembre 1938, reprise par la loi du 31 décembre 1938, comprend deux éléments :

— un prélèvement de 2 % sur les revenus professionnels des personnes physiques et morales ;

— un prélèvement sur le revenu global des contribuables assujettis à l'impôt général. Ce prélève-

ment ne comporte aucune déduction spéciale pour les contribuables chargés de famille ; il se compose, « pour tout redevable d'une cote, d'une imposition distincte et supplémentaire égale au tiers de la dite cote » (Loi du 31 décembre 1938, art. 6). Autrement dit, l'impôt général est majoré d'un tiers pour 1939. Cette majoration est calculée sur le montant de l'impôt ; elle tient donc compte indirectement des charges de famille, puisque cet impôt lui-même en tient compte. Mais la majoration est la même pour tout le monde : un plus grand sacrifice est donc demandé aux pères de famille, ce qui est injuste.

Ce n'est que pour le prélèvement de 2 % sur les revenus professionnels (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices des professions non commerciales, bénéfices de l'exploitation agricole, traitements, salaires, pensions et rentes viagères) que la loi a prévu un certain aménagement familial de l'impôt ; mais les différentes sources de revenus ne sont pas traitées de la même façon :

1° Les *bénéfices de l'exploitation agricole* sont frappés d'une taxe de 2 % « du revenu déterminé comme en matière d'impôt sur les bénéfices agricoles » ; il y a exonération pour les revenus ne dépassant pas 2.500 francs. Il ne s'agit pas d'abattement à la base, mais de simple exonération : du moment que le bénéfice dépasse 2.500 francs, il est frappé par l'impôt dans sa totalité. En dehors de cette exemption générale, aucun dégrèvement pour charges de famille n'est prévu.

2° Les *bénéfices des professions non commerciales*, professions libérales, charges et offices, sont soumis à la contribution de 2 % sans aucune exonération, ni déduction.

3° Les *bénéfices des professions industrielles, commerciales et artisanales* sont calculés, pour l'assiette de la taxe, comme pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais les bénéfices inférieurs à 6.000 francs sont exonérés. Il ne s'agit encore ici que d'une exemption et non d'une déduction.

Cette limite est portée à 8.000 francs pour les contribuables qui ont deux enfants à leur charge, à 10.000 francs pour ceux qui en ont trois, et ainsi de suite, chaque enfant faisant reculer la limite de 2.000 francs.

4° Pour les *traitements, salaires, pensions et rentes viagères*, la taxe est perçue, non par voie de rôle comme dans les autres cas, mais par voie de retenue à la source. Sont exonérés les contribuables dont les revenus totalisés (y compris les bénéfices des professions artisanales) n'ont pas atteint 6.000 francs au cours de l'année, ou 7.000 francs pour les assurés sociaux. Cette somme est portée à 8.000 francs pour les contribuables ayant deux enfants à charge et augmentée de 2.000 francs par enfant à charge supplémentaire. Indépendamment de ces exemptions, les revenus annuels des assurés sociaux qui n'excèdent pas 10.000 francs ne sont taxés que sur la fraction dépassant 7.000 francs. Les divers secours versés au

titre de l'assistance, qui comprennent notamment les primes à la natalité et les secours aux familles nombreuses, ne sont pas soumis à l'impôt. Le caractère des minima imposables est toujours le même : si le traitement ou salaire dépasse 6.000 francs (7.000 francs pour les assurés sociaux), il est taxé en entier, sauf dans le cas des assurés sociaux dont le salaire ne dépasse pas 10.000 francs, pour qui le prélèvement ne porte que sur la fraction excédant 7.000 francs, à moins que l'assuré n'ait à sa charge deux enfants mineurs ou plus ; l'exonération serait alors totale.

A titre d'exemple, voici quelques prévisions numériques, empruntées au barème que contient le décret d'application du 11 janvier 1939.

a) Limites d'exonération.

<i>Catégorie de contribuables</i>	<i>Montant du salaire à partir duquel la retenue est effectuée</i>	
— Assurés sociaux dont le salaire n'excède pas 10.000 francs par an :		
	<i>Salaire journalier</i>	<i>Salaire mensuel</i>
ayant moins de 2 enfants	37 fr.	704 fr.
ayant 2 enfants.....	37 fr.	741 fr.
ayant 3 enfants et plus..	pas de retenue	pas de retenue
— Autres salariés :		
ayant moins de 2 enfants	27 fr.	556 fr.
ayant 2 enfants.....	36 fr.	741 fr.
ayant 3 enfants.....	45 fr.	926 fr.
ayant 4 enfants.....	54 fr.	1.112 fr.
ayant 5 enfants.....	63 fr.	1.297 fr.

b) Retenues à effectuer : 1° sur les salaires des assurés sociaux dont la rémunération nette, défalcation faite de la déduction de 10 % pour frais professionnels, n'excède pas 10.000 francs par an.

<i>Montant du salaire</i> Salaires journaliers	<i>Montant de la retenue</i>		
	moins de 2 enfants	2 enfants	3 enfants et plus
Inférieurs à 36 francs	—	—	—
De 37 à 42 francs....	0,10	0,10	—
De 43 à 45 francs....	0,20	0,20	—

2° sur les autres salaires.

<i>Montant du salaire</i>	<i>Montant de la retenue</i>
Salaires journaliers inférieurs à 27 francs.....	—
27 francs.....	0,40
De 28 à 33 francs.....	0,50
De 34 à 38 francs.....	0,60
De 39 à 44 francs.....	0,70
De 45 à 49 francs.....	0,80
De 84 à 88 francs.....	1,50
De 95 à 99 francs.....	1,70

Ces tableaux montrent bien que, même pour les traitements et salaires qui ont le traitement le plus favorable, les dégrèvements pour charges de famille sont très faibles. Le montant de la retenue ne varie que pour les petits salaires, quand les intéressés sont assurés sociaux. Pour les autres, la retenue n'est faite qu'à partir d'un certain salaire, mais dès le moment où elle est faite, elle ne tient aucun compte du nombre des enfants.

Ainsi, dans l'ensemble, l'aménagement familial de la contribution de 2 % est insuffisant. Les bénéfices des professions non commerciales, les bénéfices de l'exploitation agricole sont taxés sans égard à la situation de famille du contribuable. Quant aux bénéfices industriels et commerciaux et aux traitements et salaires, ils ne font l'objet que de faibles exonérations. Il semble que le législateur aurait au moins pu instituer de véritables abattements, qui

auraient diminué le revenu imposable, quelle que soit son importance, en tenant compte des charges de famille. Avec le système en vigueur, seuls les très petits revenus sont exemptés ; les autres supportent le poids de la taxe dans leur totalité. Or la contribution de 2 % est lourde, elle augmente dans une proportion considérable la charge des familles nombreuses, notamment des familles qui comprennent beaucoup d'enfants ; c'est pour ces dernières que la taxe de 2 % est la plus lourde, car elle modifie du tout au tout l'impôt cédulaire qu'elles paient.

Prenons par exemple une famille de cinq enfants, dont le chef est imposé à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Grâce aux réductions pour charges de famille, le montant de cet impôt cédulaire est très réduit, quelquefois même nul, pour les petits revenus ; mais la contribution de 2 %, qui ne comporte aucun dégrèvement au-dessus d'un certain revenu, jouera à plein et augmentera très considérablement les charges fiscales. Supposons, par exemple, que le chef de famille en question ait 15.000 francs de revenu net ; son impôt cédulaire est réduit à rien, puisqu'il a cinq enfants, mais la contribution extraordinaire le frappe, et il paie 300 francs à ce titre : les charges fiscales passent de 0 à 300 francs. Avec 25.000 francs de revenu, elles passent de 0 à 500 frs ; avec 35.000 francs, de 600 à 1.300 francs ; la différence s'atténue à mesure que le revenu augmente, mais elle demeure. Il est surprenant de la part d'un gouvernement qui ne cesse de se proclamer démocratique, de reprendre ainsi aux petits contribuables chargés de

famille ce que la loi leur laissait jusque-là. Il aurait fallu au moins créer des déductions, non des **minima** imposables, ou un système de réduction analogue à celui qui fonctionne dans les cédules.

Demander un effort exceptionnel aux contribuables est peut-être une nécessité, mais, ce faisant, il est fâcheux de surcharger encore les familles nombreuses, qui ne sont déjà que trop imposées ; c'était l'occasion, précisément, de demander aux célibataires une grande partie des ressources nécessaires. Plus l'impôt est lourd, plus il doit être juste, pour être supportable ; la « contribution nationale extraordinaire » est lourde, mais elle n'est pas juste. Une fois de plus on est obligé de constater que le Gouvernement, ou le Parlement, ne se préoccupe guère des répercussions que peuvent avoir sur la famille les mesures qu'il adopte. Il serait pourtant essentiel, particulièrement en ce moment où la dépopulation s'accroît sans cesse, que la famille fût toujours présente à l'esprit du législateur.

CHAPITRE V

EFFET COMBINÉ DES DEGREVEMENTS ET DES MAJORATIONS

Pour apprécier les résultats pratiques de l'aménagement familial des impôts directs, il faut considérer l'effet combiné des majorations et des dégrèvements, qui permettra seul de comparer la situation des célibataires et des pères de famille au regard du fisc.

Le tableau suivant permettra de se rendre compte de ces résultats. Il concerne deux catégories de contribuables, celles qui forment la majorité des assujettis à l'impôt, c'est-à-dire les contribuables qui paient l'impôt sur les traitements et salaires, et ceux qui paient l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux : les uns et les autres paient aussi, bien entendu, l'impôt général (v. le tableau).

Ce tableau fait ressortir ce que nous avons déjà constaté : l'insuffisance de la différence entre la situation du père de famille et celle du célibataire au regard du fisc, la trop grande différence entre la situation d'un salarié ou d'un fonctionnaire et celle d'un commerçant ou d'un industriel, l'importance des cédules dans l'impôt total payé par le contribuable (1), la lourde charge imposée aux familles nom-

(1) Pour les petits et moyens revenus ; pour les gros revenus, l'impôt général augmente de façon énorme et devient beaucoup plus important que l'impôt cédulaire.

IMPOT GÉNÉRAL. IMPOT SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES
(compte tenu de la contribution de 2 %) **Montant de l'impôt en francs**

Revenu	Célibataire		Ménage sans enf.		1 enfant		2 enfants		3 enfants		4 enfants		5 enfants	
	200 (1)	0	200 (1)	0	200 (1)	0	200 (1)	0	200 (1)	0	200 (1)	0	200 (1)	0
10.000	I. S.		200		200		200		—		—		—	
	I. G.		0		0		0		—		—		—	
	Total		200		200		200		—		—		—	
15.000	I. S.		500		460		420		300		300		300	
	I. G.		86		0		0		0		0		0	
	Total		586		460		420		300		300		300	
25.000	I. S.		1.300		1.180		1.060		700		700		700	
	I. G.		325		66		0		0		0		0	
	Total		1.625		1.246		1.060		700		700		700	
35.000	I. S.		2.300		2.060		1.820		900		500		500	
	I. G.		889		250		133		0		0		0	
	Total		3.189		2.310		1.953		900		500		500	
50.000	I. S.		3.800		3.520		3.240		2.400		1.560		1.000	
	I. G.		1.733		800		584		250		0		0	
	Total		5.533		4.320		3.824		2.650		1.560		1.000	
70.000	I. S.		5.840		5.396		4.952		3.620		2.288		1.400	
	I. G.		3.640		2.000		1.650		1.050		400		66	
	Total		9.480		7.396		6.602		4.670		2.688		1.466	
100.000	I. S.		8.800		8.120		7.440		5.800		4.800		3.800	
	I. G.		9.048		5.554		4.909		3.733		2.629		1.717	
	Total		17.848		13.674		12.349		9.533		7.429		5.517	
200.000	I. S.		18.800		17.800		16.800		15.800		14.800		13.800	
	I. G.		46.105		33.610		32.700		30.917		27.976		24.764	
	Total		64.905		51.410		49.500		46.717		42.776		38.564	

(1) Si le contribuable est assuré social, il ne paie que 60 francs.

IMPOT GÉNÉRAL. IMPOT SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX
(compte tenu de la contribution de 2 %)

Revenu	Célibataire	Ménage sans enf.	1 enfant	2 enfants	3 enfants	4 enfants	5 enfants
10.000	B. I. C.	1.800	1.640	1.480	800	320	0
	I. G.	0	0	0	0	0	0
	Total	1.800	1.640	1.480	800	320	0
15.000	B. I. C.	2.700	2.460	2.220	1.500	780	300
	I. G.	86	77	0	0	0	0
	Total	2.786	2.777	2.220	1.500	780	300
25.000	B. I. C.	4.500	4.100	3.700	2.500	1.300	500
	I. G.	325	66	0	0	0	0
	Total	4.825	4.166	3.700	2.500	1.300	500
35.000	B. I. C.	6.500	6.300	5.740	3.500	2.300	1.300
	I. G.	889	460	250	133	0	0
	Total	7.389	6.760	5.990	3.500	2.300	1.300
50.000	B. I. C.	9.000	9.000	8.200	6.000	5.000	4.000
	I. G.	1.733	1.157	800	250	0	0
	Total	10.733	10.157	7.984	6.250	5.000	4.000
70.000	B. I. C.	12.600	12.600	11.400	9.600	8.600	7.600
	I. G.	3.640	2.751	2.000	1.050	400	66
	Total	16.240	15.351	12.250	10.650	9.000	7.666
100.000	B. I. C.	18.000	18.000	17.000	15.000	14.000	13.000
	I. G.	9.048	7.173	5.554	4.909	2.629	1.717
	Total	27.048	25.173	20.909	18.733	16.629	14.717
200.000	B. I. C.	36.000	36.000	35.000	33.000	32.000	31.000
	I. G.	46.140	39.654	33.610	32.700	27.976	24.764
	Total	82.140	77.654	68.610	63.917	59.976	55.764

breuses, surtout peu fortunées, par la contribution extraordinaire de 2 %. Le système actuel n'est pas sans mérite, mais il faut faire plus, notamment dans les cédulas. Sans doute, à l'origine, l'impôt général devait être le seul élément de personnalité, mais l'impôt cédulaire est devenu lui aussi personnel, et il est indispensable, non seulement qu'il le reste, mais que cette personnalité s'accroisse, sous peine d'écraser la famille. Augmenter les dégrèvements, étendre aux cédulas les majorations pour absence de charges de famille, unifier le régime des réductions dans les différents impôts cédulaires, telles sont les premières réformes nécessaires.

CHAPITRE VI

LES DEGREVEMENTS POUR CHARGES DE FAMILLE A L'ETRANGER

Les législations fiscales modernes ont reconnu la nécessité d'accorder à la famille un statut spécial. Elles ont, comme la loi française, dégrevé les chefs de famille ou surtaxé les célibataires et les ménages sans enfants. Nous examinerons brièvement, à titre de comparaison, et parfois de modèle, l'aménagement familial de l'impôt direct dans trois grands pays d'Europe, dont deux, l'Allemagne et l'Italie, ont pratiqué, depuis quelques années, avec d'excellents résultats, une politique énergique de natalité.

SECTION I

L'Angleterre

L'« income-tax », (impôt sur le revenu) anglais comprend un système de cinq cédules (A, B, C, D, E) qui frappent tous les revenus du contribuable d'après leur origine. Un certain nombre de dégrèvements sont prévus, sous forme de déductions ; il n'y a pas, comme en France, de réductions de « tant pour cent » sur l'impôt.

Ces déductions (allowances and deductions) sont les suivantes :

1° Un abattement à la base de £ 125 pour tout contribuable ; de plus, le revenu compris entre £ 125 et £ 140 n'est pas taxé pour plus d'un cinquième sur la partie dépassant £ 125.

2° Une déduction d'un cinquième, avec maximum de £ 300 sur tout revenu gagné (« earned income »).

3° Des déductions à titre personnel (« personal allowances ») sur l'« assessable income », qui sont de :

— £ 100 pour un célibataire (ou un veuf).

— £ 180 pour un homme marié, si les époux vivent ensemble ou si la femme est à la charge du mari.

Si la femme gagne son revenu, la déduction est majorée de quatre cinquièmes du « revenu gagné » de la femme, avec un maximum de £ 45.

4° Des déductions pour les enfants du contribuable (« children's allowances »), qui sont de £ 60 par enfant. Sont comptés comme enfants les beaux-fils et belles-filles (step-children, enfants d'un premier lit), et les enfants illégitimes dont les parents se sont mariés ensuite (1). Ils doivent être âgés de moins de 16 ans, ou faire des études, et n'avoir pas un revenu personnel supérieur à 50 £ par an.

(1) Ainsi que tout enfant dont le contribuable a la garde et la charge (« any child on the custody of and maintained at the expense of the claimant »).

Dans le cas d'époux séparés, les dégrèvements ci-dessus (« personal allowances » et « children's allowances ») sont répartis (« apportioned ») entre eux d'après leur revenu imposable (« assessable income »).

5° Un certain nombre de déductions pour diverses personnes à charge :

a) £ 50 pour le contribuable veuf ayant chez lui une parente ou une autre personne du sexe féminin, qui s'occupe de ses enfants ou tient sa maison.

b) £ 50 pour le contribuable dont la mère veuve, ou séparée de son mari, vit avec lui et est à sa charge, ou dont une parente de sexe féminin, qui s'occupe de ses frères et sœurs (pour qui il a droit à déduction) est avec lui et est à sa charge.

c) £ 25 pour le contribuable ayant à sa charge un parent de lui ou de sa femme, rendu infirme par l'âge ou la maladie, ou la mère veuve de sa femme, dont le revenu ne dépasse pas £ 50 par an.

Ces dégrèvements sont nombreux et assez larges ; la liste des personnes à charge est plus longue qu'en France.

La principale critique à faire au système est de ne pas tenir compte du nombre d'enfants pour le calcul de la déduction, qui est toujours la même pour chaque enfant.

Il n'y a pas d'impôt sur les célibataires. Dans l'ensemble la loi anglaise n'est pas supérieure, au point de vue de la protection de la famille, au régime français.

SECTION II

L'Italie

Depuis son arrivée au pouvoir, M. MUSSOLINI, persuadé de l'importance capitale du problème de la population, a pratiqué une politique familiale destinée à encourager la natalité. La grandeur et la puissance de l'Italie, est-il souvent répété, reposent sur une population nombreuse, car « le nombre est force ». Dès lors que l'intérêt national est en jeu, peu importe l'individu, et il ne faut pas hésiter à prendre des mesures énergiques à l'égard de certaines catégories de citoyens, ceux que M. MUSSOLINI appelle « les rameaux secs, les branches inutiles attachées à la plante humaine ».

La politique fiscale de la famille n'est, en Italie, qu'une partie d'une politique générale de la famille, qui comprend une politique agraire, une politique d'encouragement au mariage et de stabilité du mariage, des indemnités familiales, et un côté publicitaire très important qui, par tous les moyens : presse, T. S. F., films, fêtes, discours, vise à créer une véritable mystique de la famille, à rendre le peuple italien, comme disaient les Anglo-Saxons, « family-conscious ».

Nous n'étudierons ici, de façon sommaire, que les mesures concernant les impôts directs ; l'impôt successoral sera étudié plus loin, de même que les droits de succession anglais et allemands.

Le système italien d'impôts directs comprend quatre impôts sur le revenu : impôt foncier bâti,

impôt foncier non bâti, impôt sur la richesse mobilière, qui est divisé en cinq cédules (2) et impôt complémentaire progressif sur le revenu global. L'impôt complémentaire comporte un aménagement familial : imposition par foyer (sauf si la femme est légalement et effectivement séparée de son mari), déductions pour charges de famille. Les déductions sont accordées par l'article 4 du décret-loi du 29 juillet 1933, modifiant le décret-loi du 30 décembre 1923, qui avait réalisé la réforme fiscale.

« Le contribuable est autorisé à déduire de son
« revenu net global 1/20 de ce revenu pour
« chacun des membres de la famille, à l'exclusion
« du contribuable et de son conjoint. La somme
« déduite à ce titre ne peut excéder 3.000 livres par
« personne à la charge du contribuable. A cet effet,
« sont considérés comme membres de la famille, en
« tant qu'ils sont réellement à la charge du contri-
« buable :

« a) Les enfants légitimes, lorsqu'ils n'assurent
« pas leur propre entretien à l'aide de revenus per-
« sonnels ... en tant que ces enfants sont mineurs non
« émancipés ou sont de façon permanente inaptes au
« travail, ou bien encore n'ont pas dépassé l'âge de
« 25 ans et s'adonnent aux études ou poursuivent
« l'apprentissage non rétribué d'un métier, profes-
« sion, commerce ou carrière similaire.

(2) Ces cédules frappent les revenus d'après leur origine : Capital, travail (professions libérales ou traitements et salaires), revenus mixtes.

« b) Les enfants naturels reconnus et les enfants
« adoptifs dans les mêmes conditions.

« c) Les enfants naturels, enfants trouvés, enfants
« du conjoint, à condition qu'ils vivent avec le con-
« tribuable et qu'ils soient à sa charge ou à celle de
« son conjoint.

« d) En général toutes les personnes unies au
« contribuable par des liens de parenté ou d'allian-
« ce, qui ont droit à des aliments conformément au
« Code Civil, s'il est démontré qu'ils exercent effec-
« tivement ce droit.

« Dans les cas prévus aux alinéas d) et c) lorsque
« plusieurs contribuables participent à l'entretien
« d'une même personne, chacun a droit à la déduc-
« tion de 1/20 précitée sur son revenu global net au
« prorata de la charge supportée par lui ou, en
« l'absence de preuve, une part égale.

« Le conjoint séparé peut porter en déduction de
« son revenu propre, au lieu de 1/20 pour chacun
« des enfants confiés à l'autre conjoint, le montant
« total de l'annuité effectivement payée par lui à ce
« dernier, lorsque le chiffre de ladite annuité a été
« fixé par une sentence judiciaire ou un acte certain.
« Il sera tenu compte de cette annuité pour l'évalua-
« tion du revenu global de l'autre conjoint qui
« pourra, à son tour, déduire 1/20 pour chaque
« enfant à sa charge. »

Certaines exemptions sont aussi prévues pour les familles très nombreuses. La loi du 14 juin 1928 exonère de tout impôt direct, jusqu'à un revenu de

100.000 liras, les employés ou fonctionnaires de l'Etat ayant sept enfants au moins à leur charge, et les autres citoyens ayant plus de dix enfants ou qui, ayant douze enfants, en ont encore six à leur charge.

Le principal moyen employé par le fisc italien pour favoriser la famille est, bien plus que les dégrèvements, la surcharge très considérable imposée aux célibataires. M. MUSSOLINI a déclaré la guerre au célibat : « Le célibataire reçoit dans sa vie des avantages énormes de l'Etat et il ne l'en dédommage pas en lui donnant de nouveaux citoyens. A un certain âge, il devient une véritable charge pour la nation. A partir d'aujourd'hui, quand un célibataire devenu vieux et infirme voudra bénéficier de l'assistance publique, on lui demandera : qu'as-tu fait pour l'Etat ?..... Aucun homme ne peut suffisamment servir sa patrie, soit avec son cerveau, soit avec son travail, pour compenser les avantages qu'il a reçus d'elle s'il ne peut laisser derrière lui deux citoyens sains de corps et d'esprit. Les célibataires sont des rameaux secs, des branches inutiles attachées à la plante humaine ; si j'en avais le moyen, je les couperais. Je ferai de mon mieux, je leur imposerai des charges énormes et les frapperai d'ostracisme social, ils seront écrasés... »

Ces menaces se traduisent par la création d'un impôt sur les célibataires, institué par la loi du 18 décembre 1928 et le décret royal du 13 février 1929, cet impôt a été augmenté depuis lors à plusieurs reprises. Il est applicable à tous les célibataires de 25 à 65 ans,

à l'exception des prêtres catholiques et des religieux ayant fait vœu de chasteté, des grands invalides de guerre, des soldats, qui ne peuvent se marier que sous certaines conditions, et des étrangers résidant en Italie de façon permanente. L'impôt comprend deux taxes distinctes, l'une fixe, l'autre proportionnelle au revenu global. La première varie selon l'âge du contribuable ; elle est, depuis la loi du 6 février 1936 de 115 liras par an jusqu'à 35 ans, de 155 liras de 35 à 55 ans, de 85 liras de 55 à 65 ans (les chiffres primitifs étaient 35, 50 et 25 liras). La seconde taxe était en 1927 égale au quart du montant de l'impôt sur le revenu global payé par le contribuable ; elle a été considérablement élevée depuis et est fixée, depuis 1936, à une part égale au montant même de l'impôt complémentaire : ce dernier se trouve donc doublé pour les célibataires.

Le produit de l'impôt, qui est fort important, est affecté à des œuvres s'occupant de l'enfance et de la maternité (« opera maternita e infanzia »).

L'impôt sur les célibataires est certainement la mesure fiscale la plus intéressante du système italien. Son principal avantage est d'être ressenti par tout le monde, puisque la cote fixe frappe chaque citoyen, quelle que soit sa fortune, et même s'il est exonéré des autres impôts directs. Le tarif de l'impôt est extrêmement lourd, et constitue évidemment non seulement une péréquation des charges fiscales au profit des familles nombreuses, mais un fort encouragement au mariage.

Le système italien de dégrèvements n'est pas supérieur au système français, mais l'impôt sur les célibataires, avec ses deux taxes, l'une fixe et l'autre variable, est mieux conçu que l'impôt français correspondant. Sans adopter le taux excessif de la quotité variable, le législateur français trouverait là cependant un exemple digne d'étude.

SECTION III

L'Allemagne

Comme l'Etat fasciste, l'Etat hitlérien tient pour essentiel un chiffre élevé de population ; comme lui il pratique une politique démographique très bien comprise, et qui se manifeste dans le domaine fiscal par la surcharge imposée aux célibataires. L'impôt allemand est conçu pour encourager, on peut presque dire forcer, le célibataire à se marier et à avoir des enfants ; des lois récentes ont encore accru le caractère familial du système fiscal.

Ce système, qui a son origine dans la loi du 10 août 1925, comprend un « impôt sur le revenu des personnes physiques » (« Einkommensteuern »), qui frappe tous les revenus du contribuable. L'impôt sur les salaires, qui est perçu par voie de retenue à la source, bénéficie, comme en France, de tarifs spéciaux. La loi générale d'impôts actuellement appliquée, sorte de code fiscal, est la loi de réforme fiscale du 16 octobre 1934 ; plus récemment, une loi du 17

février 1939, entrée en vigueur le 31 mars, a renforcé les avantages consentis à la famille.

Ces avantages revêtent des formes diverses :

1° Le revenu net imposable (« Einkommen »), est formé par le total des diverses catégories de revenus, diminué des pertes afférentes à ces revenus et d'un nombre déterminé de « dépenses spéciales » (« Sonderausgaben »), qui comprennent notamment les contributions aux caisses d'assurance, les intérêts des dettes, une somme de 50 Reichsmarks par mois pour chaque domestique du sexe féminin comptant au foyer du contribuable. Un chiffre maximum est fixé pour ces dépenses : 500 RM par mois, et ce chiffre est majoré de 300 RM pour la femme du contribuable, de 300 RM pour son premier enfant, de 400 RM pour son second, de 600 RM pour son troisième, de 800 RM pour son quatrième, de 1.000 RM pour chacun des suivants (« Einkommenstenengesetz », § 10).

2° Avant 1934, la loi prévoyait un système d'abattements pour charges de famille qui venaient, comme en France, diminuer le revenu imposable. Dans la nouvelle loi, les déductions sont incorporées au tarif même de l'impôt : un barème fixe la somme dûe par le contribuable, en tenant compte de son revenu et de sa situation de famille. Les barèmes sont différents pour l'impôt sur les salaires et les impôts perçus par voie de rôle. Voici, à titre d'exemple, quelques chiffres, calculés d'après les tarifs de 1934.

a) Impôts perçus par voie de rôle

Revenu net	Impôt dû par			
	Célibataire RM	Marié sans enf. RM	2 enfants RM	4 enfants RM
2.100 RM.....	256	118	58	0
4.000 RM.....	640	342	185	63
8.000 RM.....	1.504	940	616	192
12.000 RM.....	2.560	1.600	1.210	616

b) Impôt sur les salaires

Pour un traitement mensuel de 200 RM, l'impôt sera (3) :

Contribuable	Impôt dû
Marié sans enfants	63,44 RM
1 enfant	51,48 —
2 enfants	39,52 —
3 enfants	23,92 —
4 enfants	12,74 —
5 enfants	2,34 —

Depuis le 17 février 1939, le poids de l'impôt frappant les célibataires s'est encore accru, par rapport aux chiffres que nous venons de citer. Les célibataires subissaient jusque-là un prélèvement sur leur salaire allant de 1,8 % pour un revenu mensuel de 100 RM à 16,9 % pour un revenu égal ou supérieur à 600 RM ; pour les autres impôts, perçus par voie de rôle, le prélèvement allait de 6,2 % pour un revenu annuel de 1.000 RM à 19,84 % pour un revenu de 10.000 RM. Ces impôts sont majorés de 12,5 % par la nouvelle loi, pour les célibataires masculins de moins de 65 ans et féminins de moins de 50 ans, l'impôt

(3) Les réductions pour enfants sont accordées aux salariés quel que soit leur salaire, tandis que, dans les autres impôts sur le revenu, à partir de 120.000 marks, il n'y a plus de réduction, mais un taux uniforme, plus élevé pour les célibataires.

pouvant s'élever jusqu'à 55 % du revenu. Les impôts sur les ménages qui n'ont pas d'enfant au bout de cinq ans de mariage sont aussi relevés, et peuvent atteindre 45 % du revenu. D'une façon générale, le taux de ces impôts est inférieur de 44 % à celui qui frappe les célibataires, mais supérieur de 80 % à celui en vigueur pour les familles nombreuses. En revanche les exonérations et atténuations d'impôts accordés aux chefs de famille sont maintenues et même augmentées.

3° Il existe en Allemagne un impôt sur les capitaux, perçu par voie de retenue à la source. Cet impôt a été augmenté en 1934, en tenant compte de la situation de famille du contribuable. L'augmentation vise en effet le contribuable dont le revenu net total dépasse 8.000 RM et dont le revenu non soumis à la retenue dépasse 300 RM, et les célibataires dont le revenu global comprend pour plus de 1.000 RM des revenus de capitaux sur lesquels la retenue de l'impôt aura été opérée.

4° Le système fiscal allemand comprend aussi un impôt sur la fortune (« Vermögensteuer »), perçu d'après le montant de la fortune totale du contribuable ; une exonération à la base de 10.000 RM est prévue, et elle est majorée de 10.000 RM pour le contribuable marié, ainsi que de 10.000 RM pour chacun de ses enfants mineurs.

Quant aux personnes à charge, pour lesquelles les dégrèvements sont accordés, ce sont seulement les enfants comme en France. Sans doute, la loi allemande, contrairement à la loi française, pose des

principes généraux : c'est le rôle de la Section I (droit fiscal général) de la « loi d'adaptation fiscale » (« Stennanpossunggesetz »), qui donne notamment une définition très large de la famille :

« Sont considérés comme parents au sens de la loi fiscale les personnes indiquées ci-après :

« 1) le fiancé ;

« 2) le conjoint, même dans le cas où le mariage est dissous ;

« 3) les parents en ligne directe et les parents des deuxième et troisième degré en ligne collatérale ;

« 4) les alliés en ligne directe et du deuxième degré en ligne collatérale ;

« 5) les personnes liées en ligne directe par adoption ;

« 6) le tuteur et le pupille » (§ 10 de la loi).

Mais pour les atténuations d'impôts directs, seuls comptent la femme et les enfants. Le législateur allemand a le louable souci de définir exactement les termes qu'il emploie : les célibataires et les enfants sont ainsi définis dans le paragraphe 32 de la loi concernant l'impôt sur le revenu des personnes physiques :

« 1° Les célibataires sont les contribuables non mariés au commencement de l'année civile. Toutefois, ils ne sont pas considérés comme célibataires :

« a) s'ils ont été mariés pendant au moins quatre mois au cours de l'année civile,

« b) s'ils sont veufs ou divorcés et si un enfant
« est issu de leur mariage,

« c) s'ils bénéficient de réductions pour enfants,

« d) s'ils sont orphelins de père et de mère, n'ont
« pas encore accompli leur vingt-cinquième année et
« se trouvent en apprentissage professionnel.

« 2° Le contribuable bénéficie de déductions
« pour les enfants mineurs qui, tant qu'il était assu-
« jetti à l'impôt, ont compté à son foyer pendant
« quatre mois au moins au cours de l'année civile.
« La réduction pour enfants peut, sur demande, être
« accordée pour les enfants majeurs qui complètent
« leur instruction professionnelle aux frais du con-
« tribuable et n'ont pas encore accompli leur vingt-
« cinquième année, et ce même s'ils ne comptent pas
« au foyer du contribuable. La réduction pour
« enfants n'est accordée que pour les enfants assu-
« jettis sans limitation à l'impôt. Sont considérés
« comme enfants au sens de cette prescription, non
« seulement les descendants, mais les enfants d'un
« précédent lit, les enfants adoptifs et les pupilles. »

Pour l'application de l'impôt sur les salaires, il est fait usage d'une « carte fiscale », où la situation de famille est consignée ; si la famille se modifie, l'autorité communale, qui établit la carte, opère les changements nécessaires.

La politique démographique pratiquée par l'Italie et l'Allemagne a, dans une large mesure, réussi : ces deux pays gagnent chaque année plus de 400.000 habitants tandis que la France se dépeuple. Si cette

politique a un côté moral et spirituel très important, si elle s'est efforcée par la propagande de créer une véritable mystique de la famille, elle a aussi un aspect pratique, et notamment un aspect fiscal, qui a été pour beaucoup dans son succès. C'est l'Allemagne qui, à ce point de vue, a élaboré les textes les meilleurs et les mieux conçus techniquement ; elle possède un système cohérent et bien construit, qui favorise la famille et surtaxe le célibataire dans des proportions inconnues en France. Il faut reconnaître que les tarifs sont excessifs, et il est permis de penser que les préoccupations de productivité y sont pour quelque chose, mais ces mesures ont donné d'excellents résultats et il serait temps que la France s'en inspirât, car la situation est si grave qu'on ne doit plus tarder à agir. Il n'est pas nécessaire d'adopter les tarifs allemands ou italiens, mais il est parfaitement possible d'augmenter l'impôt sur les célibataires, comme en Italie, ou de calculer le taux de l'impôt de façon, sinon à écraser les célibataires, comme en Allemagne, du moins à rétablir l'équilibre, actuellement rompu aux dépens des familles nombreuses. Le système allemand, dans ses lignes générales, nous semble, encore plus que le système italien, mériter d'être étudié soigneusement : sa comparaison avec le nôtre fait ressortir, en ce qui concerne la famille, ses grandes qualités ; c'est dans cette voie que le législateur doit s'engager s'il veut accomplir la réforme nécessaire.

CHAPITRE VII

LA FAMILLE ET LES IMPOTS LOCAUX

Les impôts d'Etat ne sont pas seuls à grever le contribuable, il doit encore payer d'autres impôts au profit des collectivités locales : départements et communes, et cette nouvelle charge est loin d'être négligeable. Si l'on veut connaître la situation de la famille au regard du fisc, il importe donc de rechercher dans quelle mesure les finances locales tiennent compte des charges de famille.

Si les anciennes contributions, les « quatre vieilles », ne sont plus perçues pour le compte de l'Etat, elles continuent à servir de base, aujourd'hui encore, aux impositions locales. La réforme de 1914-1917 n'a porté que sur les finances de l'Etat, la loi du 19 juillet 1925 a supprimé l'impôt sur les portes et fenêtres (l'impôt « sur l'air et la lumière ») ; mais la principale ressource des budgets départementaux et communaux est constituée par des centimes additionnels aux trois contributions qui restent : foncière, personnelle-mobilière, patente, dont les principaux fictifs sont calculés pour leur servir de base.

Ainsi les défauts de notre ancien système fiscal subsistent dans les finances locales, sans trouver

comme autrefois une compensation dans la modération de l'impôt, car les impositions locales n'ont cessé d'augmenter depuis la guerre. La contribution foncière, la contribution mobilière et les patentes sont des impôts réels, assis d'après la valeur locative ou une évaluation forfaitaire ; ils ne peuvent donc que défavoriser la famille, car le loyer n'augmente pas seulement quand les ressources du contribuable augmentent, mais quand ses charges s'accroissent, et notamment quand il a des enfants. Une famille nombreuse, à revenu égal, devra payer un loyer plus élevé qu'un célibataire. Aussi certaines municipalités ont-elles prévu des dégrèvements pour charges de famille. A Paris, par exemple, le « loyer matriciel » qui sert de base à l'imposition, dans la contribution mobilière, est déterminé en appliquant d'abord à la valeur locative de l'habitation une déduction forfaitaire de 800 francs, à titre de minimum de loyer. Cette déduction est ensuite augmentée d'une nouvelle somme de 800 francs pour chaque personne à charge. Les personnes à charge sont, à condition d'avoir le même domicile que le contribuable :

— les ascendants et ceux du conjoint, âgés de plus de 70 ans (60 ans pour les veuves) ou infirmes ;

— les descendants, ou enfants recueillis, âgés de moins de 21 ans, ou infirmes ;

— les collatéraux ou les personnes ayant élevé le contribuable, âgés de plus de 70 ans, ou infirmes (1).

(1) Délibération du Conseil municipal, 25 décembre 1930.

Mais ces dégrèvements n'existent que pour la contribution mobilière : les autres impôts, la patente surtout, pèsent lourdement sur le père de famille.

En dehors des centimes additionnels, les ressources locales ne comprennent guère que des taxes rémunérant un service rendu, ou des impôts de caractère réel ou indirect (octroi), qui ne peuvent tenir compte des charges de famille. Nous avons mentionné cependant, à propos des impôts de consommation, les ristournes d'octroi consenties par certaines municipalités aux contribuables ayant plusieurs enfants. Dans l'état actuel des finances locales, c'est sans doute le meilleur système à adopter ; les impôts existants ne se prêtent guère à un aménagement familial, et la restitution aux pères de famille d'une partie des impôts payés par eux, qui est difficile à réaliser dans le cadre de l'Etat, peut donner de bons résultats dans celui de la commune. Malheureusement les municipalités ne peuvent souvent pas se permettre d'être généreuses, leur situation financière étant fréquemment très mauvaise. Les dépenses locales n'ont cessé d'augmenter depuis la guerre, de 1 à 10 pour les départements, et de 1 à 15 pour les communes, environ, et beaucoup d'entre elles sont obligatoires. Les recettes parviennent difficilement à y faire face, et l'Etat a dû prendre à sa charge une partie des dépenses, ou accorder aux collectivités une part du produit de certains impôts perçus par lui. La mauvaise gestion des assemblées locales n'est sans doute pas étrangère à ces embarras financiers, surtout dans les grandes communes où le système de

l'élection a donné des résultats déplorables, mais les impôts eux-mêmes demanderaient à être remaniés. Le procès du régime actuel a été fait bien souvent : il est artificiel et manque de souplesse, il est injuste et incomplet, et la réforme des finances locales est depuis longtemps à l'ordre du jour, sans jamais se réaliser. C'est qu'elle pose des problèmes complexes, que nous ne saurions aborder ici. Disons cependant qu'il est très difficile de trouver des recettes locales : on reconnaît généralement que certains impôts, comme les impôts sur les revenus ou l'impôt successoral, ne peuvent être perçus que par l'Etat, car les contribuables locaux et nationaux sont les mêmes et le système fiscal local ne doit pas gêner le système national. Il semble donc qu'il faille donner la préférence aux impôts réels, à caractère territorial, qui correspondent mieux à la nature des collectivités locales, simples groupements d'intérêts ne visant qu'à la satisfaction de besoins matériels et économiques, traitant de questions qui concernent avant tout les biens. D'ailleurs ne serait-il pas dangereux d'introduire dans les finances locales le système des abattements, et de créer ainsi une catégorie d'habitants exempte d'impôts qui pourrait avoir la majorité dans les assemblées gérant les finances ? On ne peut nier la valeur de ces arguments. Mais, même si l'impôt réel doit être préféré à l'impôt personnel, il n'est pas impossible de prévoir certaines mesures qui rétabliraient l'équilibre fiscal en faveur des familles nombreuses. Que ce soit un système de réductions ou d'exemptions d'impôts pour les contribuables ayant

un certain nombre d'enfants, ou un système de ristourne familiale, tout indiqué dans le cadre de la commune, il est nécessaire de faire quelque chose pour proportionner la charge fiscale aux facultés du contribuable. Si une réforme se réalise, malgré les difficultés, la loi devra édicter des dispositions de cet ordre ; si l'Etat se borne à accentuer sa tutelle sur les assemblées locales, ce qui semble plus probable et est en tout cas plus aisé à faire, il faut souhaiter qu'il impose aux collectivités un certain aménagement familial de l'impôt (2).

(2) Il est permis de regretter que dans le dégrèvement sur la patente consenti par le décret du 23 avril 1939, on n'ait tenu aucun compte de la situation de famille du contribuable.

DEUXIÈME PARTIE

LES IMPOTS SUR LA FORTUNE ACQUISE

CHAPITRE PREMIER

L'IMPOT SUR LES SUCCESSIONS

SECTION I

L'impôt successoral et la famille

L'impôt successoral intéresse tout particulièrement la famille, puisqu'il frappe l'héritage, institution essentiellement familiale ; l'héritage est accepté depuis longtemps comme un droit naturel de la famille, et l'histoire de l'impôt successoral montre qu'à presque toutes les époques le tarif de l'impôt a été influencé par le degré de parenté qui liait le défunt à l'héritier. C'est ainsi que les droits de relief et de rachat, auxquels on peut rattacher l'impôt successoral, n'étaient perçus au profit du seigneur que si la transmission du fief ne se faisait pas en ligne directe ; il n'y avait pas en effet, pensait-on, de véritable « mutation » quand un enfant succédait à son père, il continuait simplement la personne du défunt. De même, l'impôt du centième denier, créé en 1703, qui frappait les mutations immobilières, épargnait les successions en ligne directe. Sans doute les lois du 5 décembre 1790 et du 25 frimaire an VII, établissaient-elles indistinctement un droit de mutation, d'ailleurs restreint, sur toutes les transmissions de meubles ou d'immeubles, mais l'influence du degré

de parenté sur le tarif de l'impôt devait bientôt se faire de nouveau sentir et les principales législations fiscales modernes ont consacré ce principe. L'idée que le tarif doit être faible si l'héritier est un proche parent du défunt, et augmenter à mesure que le lien de parenté devient plus lâche est acceptée depuis longtemps. C'est, semble-t-il, un sentiment répandu chez presque tous les hommes, que les descendants du défunt doivent bénéficier pour la plus large part possible des biens qu'il possédait, et qu'il aura souvent désiré d'acquérir pour en faire profiter ses enfants.

On peut faire valoir, d'ailleurs, d'autres arguments en faveur de la variation du taux d'après le degré de parenté. Ainsi, l'on fait remarquer que l'héritage du défunt est pour les proches parents quelque chose à quoi ils s'attendaient, sur quoi ils comptaient, quelque chose qui va presque de soi, tandis que pour des parents éloignés ou des étrangers, c'est un gain inespéré, un véritable coup de chance, comme un numéro qui sort dans une loterie. Par là même, les proches parents du *de cujus* auront tendance à faire bon usage de l'héritage qui leur échoit, à continuer, par exemple, l'exploitation paternelle ; les autres ne songeront qu'à gaspiller rapidement, en dépenses inutiles, cet argent qui tombe du ciel. On fait même appel quelquefois à un argument psychologique, qui semble quelque peu déplacé dans ces considérations d'ordre fiscal : la mort du *de cujus* serait une douleur pour les proches, une source de joie pour les parents éloignés et les étrangers. Enfin

ceux qui considèrent l'héritage non comme un droit naturel, mais comme une institution sociale, un service rendu par l'Etat, et l'impôt successoral comme une taxe rémunérant ce service, font valoir que le service rendu est plus grand s'il s'agit de parents plus éloignés.

Quoi qu'il en soit, cette différence de traitement, au point de vue fiscal, d'après le degré de parenté, est presque universellement adoptée, et la discussion porte plutôt sur la manière de la réaliser. Les principaux moyens sont l'exemption des proches, la réduction du tarif à leur égard, ou la création de tarifs différentiels variant suivant la parenté et la part recueillie ; ce dernier moyen est le plus fréquent, et c'est celui dont on se sert en France.

L'impôt successoral français, tel qu'il existe aujourd'hui, a, peut-on dire, son origine dans la loi du 25 février 1901. Le régime établi par la loi du 22 frimaire an VII n'avait été jusque-là que légèrement modifié, en 1816 et 1832 ; la loi de 1901 réalise au contraire de très importantes réformes : elle supprima le principe de la non-distinction des dettes héréditaires, régla l'évaluation des biens transmis en nue-propriété et en usufruit, et frappa d'un taux progressif la part nette recueillie par chaque héritier.

L'impôt successoral est donc un droit de mutation, perçu par l'Administration de l'Enregistrement, sur la part héréditaire, suivant un tarif progressif, variant d'après le degré de parenté entre l'héritier et le défunt et d'après l'importance de la part recuei-

lie. Dans la loi de 1901, la colonne « degré de parenté » des tableaux annexés comprenait sept classes : ligne directe, entre époux, entre frères et sœurs, entre oncles, tantes et neveux ou nièces, entre grands-oncles ou grand'tantes et petits-neveux ou petites-nièces et entre cousins germains, entre parents au cinquième et sixième degré, enfin entre parents au delà du sixième degré et non-parents. Les tarifs comportaient huit classes, suivant l'importance de la part héréditaire, de moins de 2.000 francs à plus d'un million ; ils étaient d'ailleurs modérés, allant de 1 à 2,5 en ligne directe et atteignant un maximum de 18,5.

Les tarifs furent remaniés par les lois du 30 mars 1902 et du 8 avril 1920 ; cette dernière fit varier les taux en ligne directe suivant le degré de parenté et assimila aux étrangers les parents au delà du quatrième degré. Mais les principes demeurèrent les mêmes, et il faut attendre la loi du *31 décembre 1917* pour voir apparaître une réforme très importante, la création de la taxe successorale, qui nous retiendra particulièrement, quoiqu'elle ait disparu depuis, car elle s'inspirait d'une politique familiale.

SECTION II

La Taxe Successorale (1917-1934)

Le besoin de nouvelles ressources fiscales s'étant fait sentir, on eut l'idée de faire appel aux droits de succession. Ceux-ci ont en effet de grands avantages

d'ordre fiscal : ils frappent le contribuable au moment où il s'enrichit et met, par conséquent, sans trop protester, la main à la poche pour payer l'impôt; d'autre part, le gain ainsi taxé ne provient pas du travail du contribuable, c'est un gain de fortune ; enfin l'impôt successoral ne peut guère donner lieu à des phénomènes d'incidence.

On aurait pu augmenter simplement les tarifs des droits existants ; mais c'est une autre conception qui triompha : on créa une « taxe successorale », voisine de l' « estate duty » anglais, frappant l'ensemble de la succession, et non plus la part de chaque héritier. On voulut en même temps favoriser les familles nombreuses en exemptant de cette nouvelle taxe les successions où le défunt laisserait un certain nombre d'enfants. D'ailleurs, l'idée avait déjà été lancée sous d'autres formes, notamment dans un projet de M. BOKANOWSKI, en 1915, qui prévoyait pour l'Etat une part de cohéritier dans toutes les successions où le défunt ne laisserait pas quatre enfants (1).

Le projet de taxe successorale, déposé le 22 juin 1917, fut assez mal accueilli par l'opinion. Après quelque résistance, l'Etat finit par en accepter le principe. « Le principe sur lequel repose cette taxe, dit « en effet M. LANDRY, rapporteur de la commission « sénatoriale, est équitable. Il est juste que la « richesse acquise par un citoyen soit d'autant plus « frappée après sa mort que, en raison du petit « nombre d'enfants qu'il laisse, ou même de leur

(1) De 1882 à 1917, on trouve d'ailleurs une quinzaine de propositions parlementaires tendant à favoriser les successions où il y a plusieurs enfants du défunt.

« absence, il a été moins atteint par l'ensemble des
« impôts indirects qui pèsent sur les familles nom-
« breuses ». Il ajoutait : « Si l'institution de l'héri-
« tage a bien des vertus elle a aussi des consé-
« quences fâcheuses. L'attente d'une succession, la
« certitude d'être un jour, grâce à elle, en possession
« d'une fortune qui vous permette de vivre sans tra-
« vailler, est pour détourner de l'effort persévérant
« tout au moins les caractères enclins à la paresse.
« Ce danger social est surtout grand dans des pays
« comme le nôtre, où trop de familles ne comptent
« qu'un héritier ou deux Il n'y a point de mal, au
« contraire, à ce que l'Etat intervienne comme par-
« ticipant dans les successions, surtout s'il s'agit de
« successions dévolues à un héritier unique, ou à
« des héritiers insuffisamment nombreux ».

Les deux assemblées eurent quelque difficulté à se mettre d'accord, mais le projet fut finalement voté et incorporé à la loi du budget du 31 décembre 1917, dont l'article 10 dispose :

« Dans toute succession où le défunt ne laisse pas
« au moins quatre enfants vivants ou représentés, il
« est perçu, indépendamment des droits auxquels les
« mutations par décès de biens meubles ou immeu-
« bles sont assujettis, une taxe progressive par tran-
« ches sur le capital net global de la succession ».

Un tableau des tarifs suit ce texte : le taux varie entre un minimum de 0,20 % et un maximum de 24 %, et présente des différences importantes suivant la situation de famille du défunt. Ainsi, pour une

succession de 200.000 francs, le taux sera de 1,25 % s'il y a trois enfants, de 12 % s'il n'y en a pas (voir le tableau).

Le législateur a donc pensé que les successions devaient être plus ou moins lourdement grevées selon la composition de la famille du *de cujus*. M. LANDRY exposait dans son rapport les raisons de ce traitement inégal : il ne faisait que compenser les avantages dont jouissaient jusqu'alors les fils uniques. Les partages de succession donnent lieu, en effet, à des formalités qui sont d'autant plus onéreuses que le nombre des copartageants est plus grand ; souvent aussi il y aura un immeuble, une exploitation commerciale ou industrielle non partageables, ce qui occasionnera de nouvelles formalités et de nouveaux frais (procès-verbaux, inventaires, partage ou liquidation par acte notarié, licitation même). Il faut aussi remarquer que plus une famille est nombreuse, plus elle a de chances d'avoir à payer plusieurs fois des droits de succession, car plusieurs décès successifs ont plus de chances de se produire dans son sein. Enfin, et surtout, il faut compenser les impôts et charges de toute nature, beaucoup plus élevés dans le cas d'une famille nombreuse que dans le cas d'une famille restreinte, qui ont grevé le patrimoine du défunt pendant sa vie. Sans doute la progressivité des droits de mutation par décès est déjà une compensation, mais elle est insuffisante.

Dans le projet primitif, les successions de trois enfants étaient exemptées, mais la commission du budget estima qu'il ne fallait pas « que le législateur

« parût sanctionner l'opinion généralement répandue
« qui voit dans la famille de trois enfants la famille
« normale. Jugeant que dans la France anémiée par
« les pertes terribles de la guerre il sera indispen-
« sable de ne regarder comme normale que la famille
« de quatre enfants, la commission a décidé que la
« taxe successorale doit être perçue même dans les
« successions où il y aurait trois enfants du défunt ».

Le texte voté ne parle que des enfants « vivants ou représentés ». Lors de la discussion à la Chambre, M. LEFAS proposa l'amendement suivant : « quatre enfants vivants ou *ayant vécu* ». Puisque l'on se proposait d'encourager les naissances, il fallait, disait-il, ne considérer que les enfants qui sont nés et ne pas surtaxer ceux qui ont eu des enfants et ont lutté en vain, parfois au prix des plus grands sacrifices, pour les arracher à la mort. M. LANDRY répliqua que, du point de vue de l'intérêt national, ce ne sont que les enfants qui vivent qui ont de l'importance et que, du point de vue fiscal, les enfants morts en bas âge n'ont pu occasionner beaucoup de dépenses à leurs parents. Malgré l'insistance de M. LEFAS et une intervention de M. CORNUDET, qui déclara le nouveau texte d'inspiration purement fiscale, le problème de la natalité étant tout différent, l'amendement fut repoussé. C'est donc, semble-t-il, le point de vue fiscal, celui de la compensation des charges de famille, qui l'emportait sur le point de vue de l'encouragement à la natalité.

Après une modification des tarifs par la loi du 25 juin 1920, une réforme importante fut réalisée par la loi du 29 décembre 1929 (art. 12) qui supprima le

texte pour toute succession où le défunt laisse au moins deux enfants vivants ou représentés, au lieu de quatre. Les tarifs furent réduits ensuite, pour les successions de petite et moyenne importance, par la loi du 16 avril 1930 (art. 18) ; puis la loi du 31 mars 1931 (art. 18) exonéra de la taxe certains immeubles servant à l'exploitation agricole, dans les successions en ligne directe. Ces adoucissements aboutirent enfin à la suppression complète de la taxe successorale, par le décret du *11 juillet 1934*, pris en exécution de la loi de réforme fiscale du 6 juillet 1934, qui réalisait ainsi une simplification, conformément aux principes qui inspiraient la réforme ; la taxe successorale, faisant dans une certaine mesure double emploi avec les droits de mutation par décès était une victime toute désignée.

Nous ne croyons pas qu'il faille regretter cette suppression, car l'on fait valoir contre la taxe successorale des arguments très forts.

Tout d'abord il ne paraît pas logique de frapper l'ensemble des biens laissés par le *de cujus* d'un impôt, dont le taux varie d'après sa situation de famille. On ne peut concevoir en effet un impôt personnel, tenant compte des charges de famille du défunt, et perçu sur sa fortune globale, que si l'on considère celui-ci comme un contribuable, ce qui est absurde, puisqu'il est mort. L'impôt sur le capital global de la succession doit, s'il existe, être impersonnel, comme l'« estate duty » anglais. En créant une taxe successorale comme celle de 1917, on oublie le caractère essentiel de l'impôt, qui est un mode de

répartition des charges publiques entre des contribuables vivants, d'après leurs facultés. C'est pourquoi l'impôt sur la part successorale est beaucoup plus juste que l'impôt sur l'ensemble de la succession, car l'héritage est un revenu qui accroît les facultés de l'héritier. C'est l'héritier qu'il faut considérer, non le défunt ; dès lors il n'y a plus aucune difficulté à faire de l'impôt successoral un impôt personnel, puisqu'il s'applique à un contribuable vivant, qui a à la fois des ressources et des charges. On comprend parfaitement la réduction du tarif pour l'héritier chargé de famille, tandis qu'il est malaisé de fonder sur une base juridique solide la taxe successorale tenant compte des charges de famille du défunt. Il semble donc que l'impôt sur l'ensemble des biens de la succession soit inférieur à l'impôt sur la part héréditaire, mais que, s'il existe, il doit logiquement être personnel.

Quant à l'argument qui consiste à voir dans la taxe successorale une mesure d'encouragement à la natalité, nous pensons qu'il résiste difficilement à l'examen. Croit-on vraiment qu'un homme puisse être incité à avoir beaucoup d'enfants par le fait qu'à son décès le fisc percevra des droits moins élevés (2) ? Une proposition de M. BOKANOWSKI, du 26 juin 1915, que nous avons déjà mentionnée, attribuait à l'Etat une part de cohéritier dans les successions de moins de quatre enfants. Elle était fondée sur l'idée que l'héritage n'est pas un droit naturel, mais une insti-

(2) Encore n'en est-il pas sûr tant qu'il n'a pas le nombre d'enfants requis par la loi : il peut toujours mourir avant.

tution sociale dont l'Etat est maître et qu'il peut limiter à son gré. Au quatrième enfant, l'Etat renonçait à toute intervention, ce que M. BOKANOWSKI qualifiait de « prime magnifique offerte aux familles nombreuses ». C'est cependant une manière assez bizarre d'encourager la natalité : les parents craignent déjà de ne pas laisser à chaque enfant une part suffisante, et l'on vient les gratifier d'enfants fictifs supplémentaires ; c'est, comme le dit M. ALLIX, « d'une logique saugrenue ». La taxe successorale n'est guère différente, dans ses effets, de la proposition BOKANOWSKI, et ce n'est pas un meilleur système. Elle n'offre d'ailleurs aux familles nombreuses qu'un avantage négatif, puisqu'on se contente de les exonérer d'une augmentation d'impôt. Sans doute, il serait absurde de regretter cette exonération : vu l'énormité des droits de succession, toute mesure qui favorise la famille nombreuse ne peut être, en pratique, qu'approuvée, mais cela ne justifie pas la création de la taxe. Qu'une taxe successorale qui épargne les familles nombreuses vaille mieux qu'une taxe successorale qui les frapperait, c'est évident ; mais il vaut encore mieux qu'il n'y ait pas de taxe successorale du tout. Remarquons, d'ailleurs, que les familles très nombreuses n'ont aucun avantage supplémentaire : que l'on ait quatre ou huit enfants, peu importe ; ce n'est pas juste.

Si l'on persiste à croire qu'il faut faire varier le taux d'après le nombre d'enfants du défunt, il n'est nullement besoin pour cela de créer un nouvel impôt ; il suffit d'aménager les tarifs de l'impôt existant,

c'est-à-dire des droits de mutation par décès, perçus sur la part héréditaire.

C'est bien ce qu'a fait le législateur, comme nous le verrons plus loin. Ce système a d'ailleurs des avantages : il permet de compenser les frais plus élevés qui peuvent résulter du plus grand nombre d'héritiers et les charges de toute nature qui ont pu grever le patrimoine du défunt pendant sa vie, du fait de ses enfants (quoique ce soit là en principe le rôle des dégrèvements et majorations d'impôts directs). C'était là le seul argument qui pouvait justifier la taxe successorale : or il n'est nul besoin de créer une taxe nouvelle pour arriver au but visé.

En fait la taxe successorale n'avait pas de raison d'être, et venait compliquer inutilement notre système fiscal, qui n'est déjà pas si simple. Elle reposait sur un mauvais principe, car il est plus juste de taxer l'héritier, pour qui la succession marque un supplément de ressources, et ne servait guère la cause de la natalité. C'était une mesure motivée surtout par des raisons purement fiscales, par le besoin de nouvelles ressources, qu'on a tenté de déguiser en l'accompagnant d'avantages en faveur de la famille.

TARIF DE LA TAXE SUCCESSIONALE

(Loi du 31 décembre 1917)

Tarif applic. à la fraction comprise entre	Nombre d'enfants laissé par le défunt			
	3 enf. vivants ou représentés %	2 enf. viv. ou représ. %	1 enf. viv. ou représenté %	Point d'enfant viv. ni représ. %
1 et 2.000 francs...	0,20	0,50	1	2
2.001 et 10.000	0,55	1	2	4
10.001 et 50.000	0,75	1,50	3	6
50.001 et 100.000	1	2	4	8
100.001 et 250.000	1,25	2,50	5	10
250.001 et 500.000	1,50	3	6	12
500.001 et 1.000.000	1,75	3,50	7	14
1 et 2 millions...	2	4	8	16
2 et 5 millions...	2,25	4,50	9	18
5 et 10 millions...	2,50	5	10	20
10 et 50 millions...	2,75	5,50	11	22
Plus de 50 millions	3	6	12	24

Restent les droits de mutation par décès, parfaitement justifiés dans leur principe, qui permettent un aménagement familial plus rationnel.

SECTION III

Les Droits de mutation par décès

Les droits de mutation par décès, qui ont coexisté avec la taxe successorale de 1917 à 1934 (3) sont maintenant seuls perçus. Ils tiennent compte de la famille de plusieurs façons.

1° Influence du degré de parenté

Le taux varie, comme dans la loi de 1901, d'après le degré de parenté entre le défunt et l'héritier ; mais

(3) La taxe successorale, considérée comme une dette de la succession, était déduite de son montant avant l'application des droits de mutation par décès.

la différenciation s'est accentuée. La loi du 25 juin 1920 (art. 30) distingue dix classes : en ligne directe descendante au premier degré (4), en ligne directe descendante au deuxième degré et entre époux, en ligne directe descendante au delà du deuxième degré, en ligne directe ascendante au premier degré, en ligne directe ascendante au deuxième degré, en ligne directe ascendante au delà du deuxième degré, entre frères et sœurs, entre oncles et neveux, entre grands-oncles et petits-neveux et entre cousins germains, entre parents au delà du quatrième degré et entre étrangers. Cette loi a adouci le tarif pour le conjoint survivant, qui est placé sur le même rang que les petits-enfants ; la place du conjoint survivant a souvent été un sujet de discussion, et les solutions données en France, par les lois successives, à l'étranger, par les diverses législations, sont très variables. Lors des débats parlementaires en 1920, M. DE LASTEYRIE déclarait que, dans l'état actuel de notre société, le conjoint survivant devrait être placé sur le même plan que les enfants, la question de passage des biens d'une ligne à l'autre ne présentant plus l'importance qu'elle pouvait avoir autrefois. « La cellule sociale, disait-il, c'est la famille, et la famille est composée des parents et des enfants : au point de vue successoral, il est juste de les mettre sur le même plan. » Cependant la loi française n'a jamais admis cette assimilation.

(4) Les enfants naturels sont assimilés aux enfants légitimes. Les enfants adoptifs, par crainte de la fraude, sont assimilés au contraire aux étrangers (Code de l'Enregistrement, art. 420).

La loi du 3 août 1926, qui attribua à la Caisse d'Amortissement le produit des droits de mutation par décès se propose de limiter le montant, trop élevé, de ces droits ; elle établit dans ce but des maxima, variant selon le degré de parenté : 25 % en ligne directe, et entre époux, 35 % entre collatéraux, 40 % dans les autres cas. Ces dispositions, se combinant avec une augmentation des tarifs frappant certaines successions de petite et moyenne importance, aboutiraient en fait à dégrever les collatéraux et les parents plus éloignés au détriment des parents plus proches. Pour les successions importantes surtout, un neveu, par exemple, était traité plus favorablement qu'un fils par rapport au régime en vigueur précédemment. Ainsi deux enfants recueillant une succession de 400.000 francs recevaient chacun, droits payés, une somme de 182.730 francs, au lieu de 183.914 francs qu'ils auraient touchée avant 1926. Au contraire un neveu héritant de son oncle d'une somme de 200.000 francs recevait effectivement 130.000 frs, au lieu de 126.008 francs. Pour une succession de 2 millions, la différence serait encore plus grande : les enfants recevraient chacun 869.430 francs au lieu de 874.480 francs, tandis que le neveu recevrait 1.300.000 francs, au lieu de 969.800 francs. C'était un résultat regrettable ; si l'on veut dégrever les successions, ce qui est une excellente idée en soi, il ne faut pas le faire au détriment de la ligne directe, qui devrait toujours avoir les faveurs de la loi.

Les tarifs furent bientôt modifiés à nouveau par la loi du 29 décembre 1929 (art. 11), mais seulement

pour les petites successions (parts nettes n'excédant pas 500.000 frs recueillies dans des successions dont l'actif total n'excède pas 500.000 frs), en ce qui concerne la ligne directe et le conjoint survivant. Pour ces successions, le taux varie de 1 à 5,50 % en ligne directe descendante au premier degré et de 2 à 6,50 % en ligne directe descendante au deuxième degré et entre époux.

Une nouvelle réforme fut ensuite réalisée par le décret du *11 juillet 1934* (art. 1) qui fixe les maxima suivants : 25 % en ligne directe et entre époux, 35 % en ligne collatérale, 40 % dans les autres cas. Il édicte aussi des tarifs de faveur pour les parts nettes n'excédant pas 500.000 francs recueillies par des héritiers en ligne directe descendante au premier et au deuxième degré, et par l'époux survivant dans les successions dont l'actif net ne dépasse pas 500.000 francs, et, au profit des mêmes personnes, pour les parts n'excédant pas 25.000 francs. Mais les droits sont augmentés : ainsi, en ligne directe descendante, au premier degré le taux varie de 3 % au tarif maximum. Une part nette de 50.000 francs par exemple, recueillie par un enfant unique, sera taxée à 7,75 % ; une part de 1 million serait taxée à 17,50 %.

Le régime actuel est l'œuvre de la loi de réforme fiscale du *31 décembre 1936* (art. 42). Inspirée par un ministère socialiste, et par là même peu favorable à l'héritage, elle accentue la progressivité des taux, supprime les deux tarifs de faveur et élève les maxima de 35 à 40 % en ligne collatérale, de 40 à 50 % pour les parents au delà du quatrième degré.

La colonne « degré de parenté » du tableau des tarifs comprend maintenant onze classes, le conjoint survivant n'étant plus assimilé aux descendants, mais formant une classe à part (voir le tableau).

La hiérarchie ainsi établie par la loi fiscale n'est pas la même que celle instituée par la loi civile (Code Civil, art. 723, 731). Celle-ci distingue tout d'abord entre les héritiers légitimes (parents légitimes et parents naturels), qui ont seuls la saisine, et les successeurs irréguliers (conjoint survivant et Etat), distinction inconnue du droit fiscal. Parmi les héritiers légitimes, l'ordre n'est pas non plus le même. Dans le Code Civil il est le suivant : descendants, ascendants privilégiés (père et mère du *de cujus*), collatéraux privilégiés (frères et sœurs du *de cujus*), ascendants ordinaires, collatéraux ordinaires. Ce n'est pas du tout la hiérarchie fiscale, qui mélange les notions civiles d'ordre et de degré et traite peu favorablement les collatéraux privilégiés.

C'est là une des nombreuses divergences entre droit civil et droit fiscal. Un autre exemple en matière successorale est l'assimilation déjà signalée, des enfants adoptifs aux étrangers, pour empêcher la fraude, alors qu'en droit civil ils sont assimilés aux enfants légitimes.

Le conjoint survivant voit sa situation au regard du fisc rendue plus mauvaise encore par la loi de 1936, puisqu'il vient après les petits-enfants au lieu d'occuper le même rang qu'eux, comme auparavant. Il semble que ce soit injuste : s'il peut y avoir de bonnes raisons pour favoriser les enfants, même aux

dépens de l'époux, quoi que l'on puisse soutenir le contraire, il est exagéré de frapper sa part d'un taux double de celui que paierait un enfant. Cela ne répond pas du tout à la situation de fait du conjoint et, même si l'on ne veut pas lui donner le premier rang comme en Allemagne, il conviendrait au moins de le mettre au second, soit sur le même plan que les petits-enfants, soit, mieux, avant eux (5).

2° Influence du nombre d'enfants du défunt

La législation semble attacher une importance particulière à cette question, car c'est de deux manières distinctes qu'il cherche à compenser les charges de famille du *de cujus* : par des déductions, par la différenciation des tarifs.

a) Déduction.

C'est la loi du 25 juin 1920 qui les a créées. La taxe successorale, qui existait alors, ne favorisait les familles nombreuses, nous l'avons dit, que d'une façon négative, puisque la loi se bornait à en exonérer celles qui comprenaient quatre enfants au moins. Il n'y avait aucun avantage positif pour les familles de plus de quatre enfants ; c'est cet avantage qu'on voulut leur accorder, tout en se refusant à exempter totalement de l'impôt, par ce moyen, les familles

(5) Il faut remarquer que si le « de cujus », mort sans faire de testament, ne laisse ni conjoint, ni parents déclarés successibles par le Code Civil, l'Etat recueille la succession par déshérence, ce qui est l'équivalent d'un impôt successoral absorbant tout l'héritage (les collatéraux au delà du 6° degré ne succédant pas « ab intestat », sauf exception, Code Civil, art. 755).

riches. Cette double idée inspire l'article 30 paragraphe 2 de la loi de 1920 :

« Dans toute succession où le défunt laisse plus
« de quatre enfants vivants ou représentés, il est
« déduit de l'actif global net, pour la liquidation des
« droits de mutation par décès, 10 % par enfant en
« sus du quatrième, sans que cette déduction puisse
« excéder 15.000 francs par enfant. » Quand la loi
du 29 décembre 1929 eut réduit l'application de la
taxe successorale aux familles de moins de trois
enfants, la déduction ci-dessus fut modifiée dans le
même sens, de façon à maintenir l'harmonie entre
les deux dispositions : la loi du 16 avril 1930 (art. 19)
remplaça donc les mots « quatre enfants » par « trois
enfants » dans le texte précité. Le nouveau texte,
après que le décret du 11 juillet 1934 (art. 4) est
devenu l'article 408 du Code de l'Enregistrement,
a été encore modifié par la loi du 31 décembre 1936
(art. 43) qui étend les avantages accordés. La déduc-
tion de 10 % est désormais consentie dans toutes les
successions où le défunt laisse plus de deux enfants
vivants ou représentés, au lieu de trois, et est limitée
à 20.000 francs par enfant, au lieu de 15.000 francs.

b) Différenciation des tarifs.

La législation a aménagé les tarifs de façon à
favoriser les familles nombreuses. Quand la taxe
successorale fut supprimée, les avantages qu'elle leur
donnait, par la progressivité du taux d'après le nom-
bre des enfants du *de cujus*, leur furent conservés

par l'application du même principe aux droits de mutation. Le décret du 11 juillet 1934 et la loi du 31 décembre 1936 fixent, pour chaque degré de parenté et pour chaque part, deux ou trois tarifs différents, suivant que le défunt n'a pas laissé d'enfant vivant ou représenté, ou en a laissé, soit un seul, soit deux ou plus (voir le tableau). La différence des taux est très sensible, surtout pour les parts de moyenne importance.

L'interprétation des mots « enfants vivants ou représentés » demande quelques précisions. Jusqu'à la loi de 1936, il fallait se référer, à cet égard, tant pour les déductions que pour la différenciation des tarifs, à l'article 421 du Code d'Enregistrement. Cet article disposait que, pour l'application de la loi, était compté comme enfant vivant ou représenté du défunt :

1° l'enfant qui était décédé après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus ;

2° l'enfant qui, étant âgé de moins de 16 ans, avait été tué à l'ennemi au cours des hostilités, ou était décédé des suites de faits de guerre pendant les hostilités ou l'année qui les avait suivies.

Une expédition de l'acte de décès, dans le premier cas, un acte de notoriété délivré par le Juge de paix dans le second cas, faisaient la preuve.

Le Gouvernement pensa, lors de la préparation de la loi de réforme fiscale de 1936, que ces mesures n'avaient pas leur raison d'être quand les successions étaient dévolues à des collatéraux ou à des personnes non parentes ; il avait donc résolu de les restreindre

aux successions recueillies en ligne directe et entre époux, mais seulement en ce qui concernait la différenciation des tarifs. Le texte du Gouvernement fut voté par les assemblées, mais le Sénat, sur un amendement PERNOT, étendit le bénéfice des nouvelles dispositions aux collatéraux privilégiés. C'est l'article 45 de la loi du 31 décembre 1936 qui édicte ce régime, actuellement en vigueur :

« A partir de la mise en vigueur de la présente
« loi, les dispositions de l'article 421 du Code de l'En-
« registrement ne seront applicables :

« 1° qu'aux donations, successions et legs recueil-
« lis par le conjoint, les ascendants, les descendants
« et les collatéraux privilégiés ;

« 2° que pour la déduction prévue par l'article 408
« du même Code. »

Grâce aux deux catégories d'avantages que leur consent la loi, on peut dire que les familles nombreuses n'ont rien perdu à la suppression de la taxe successorale. Elles sont encore favorisées d'une autre façon, d'après le nombre, non plus des enfants du défunt, mais de ceux de l'héritier.

3° Influence du nombre d'enfants de l'héritier

L'impôt successoral est un impôt personnel, calculé en tenant compte des charges du contribuable. C'est la loi du 31 décembre 1917 qui, pour la première fois, institua une réduction des droits en faveur de l'héritier père de famille :

« Lorsqu'un héritier, donataire ou légataire, aura
« quatre enfants ou plus vivants au moment de
« l'ouverture des droits à la succession, les droits à
« percevoir seront diminués de 10 % par enfant en
« sus du troisième, sans que la réduction totale
« puisse excéder 5 % » (art. 13).

La loi du 25 juin 1920 (art. 31) a depuis limité cette réduction à 2.000 francs par enfant et 50 % du total des droits. En revanche, la loi du 16 avril 1930 (art. 18) l'a étendue aux héritiers pères de trois enfants, au lieu de quatre. C'est le régime édicté par cette loi, devenue l'article 410 du Code de l'Enregistrement, qui est encore en vigueur aujourd'hui : une réduction de 10 % par enfant en sus du deuxième, sans qu'elle puisse dépasser 2.000 francs par enfant et 50 % du montant de l'impôt. Ainsi la déduction calculée d'après le nombre d'enfants du défunt et la réduction pour les héritiers pères de famille jouent toutes deux pour chaque enfant à partir du troisième, et elles se cumulent.

On ne saurait dire que le législateur a négligé la famille en aménageant l'impôt successoral : non seulement les tarifs tiennent compte du degré de parenté et du nombre d'enfants du défunt, mais on trouve un système de dégrèvements qui comprend, comme dans les impôts directs, des déductions sur les sommes soumises à l'impôt et des réductions sur le montant de cet impôt. Le reproche que l'on peut faire aux tarifs de ne pas favoriser assez les familles nombreuses, puisqu'à partir de deux enfants elles paient toutes le

même taux, ne vaut pas pour les abattements et réductions, qui sont calculés d'après le nombre des enfants et augmentent par conséquent avec chacun d'eux.

Le système français renferme donc d'excellents éléments de protection pour la famille : pour un héritage de montant égal, un contribuable ayant charge d'enfants paie moins d'impôt qu'un célibataire, surtout si le *de cujus* avait lui-même de nombreux enfants, et cette différence de traitement est sensible, comme on peut s'en rendre compte par quelques exemples.

Supposons que quatre enfants recueillent l'héritage de leur père, qui se monte à 400.000 francs, soit 100.000 francs pour chaque héritier. Si l'un des enfants est célibataire, ou marié sans enfant, l'impôt est calculé de la façon suivante : Déduction sur l'actif global : 20 %, soit 80.000 francs. Reste : $400.000 - 80.000 = 320.000$ francs, soit 80.000 francs pour chaque héritier.

Le taux réduit pour les successions où le défunt laisse deux enfants ou plus, est de 4,50 %. L'impôt est donc $80.000 \times 4,50 \% = 3.600$ francs, et l'héritier touchera $100.000 - 3.600 = 96.400$ francs.

Si le même héritier, au lieu d'être célibataire, avait lui aussi quatre enfants, il aurait droit à une réduction de 20 % sur le montant de l'impôt : il ne paierait donc que 2.880 francs, et recevait 97.120 francs.

Pour une même somme de 100.000 francs, un héritier fils unique aurait payé, s'il était célibataire ou

marié sans enfant, 8.000 francs d'impôt ; il aurait donc reçu 92.000 francs.

S'il avait eu quatre enfants, il n'aurait payé que :
 $8.000 - 1.600 = 6.400$ francs, et aurait reçu 93.600 francs.

Il y a donc une différence de traitement assez nette d'après la situation de famille du défunt et celle de l'héritier. Il faut remarquer cependant qu'elle pourrait, tout d'abord, être plus accentuée ; la limitation des réductions à 2.000 francs par enfant, surtout, n'est pas une mesure assez large. Il serait souhaitable aussi de rendre les avantages accordés progressifs d'après le nombre des enfants, comme c'est le cas dans les dégrèvements d'impôts directs : la réduction serait par exemple de 15 ou 20 % pour le quatrième, de 30 % pour le cinquième et ainsi de suite. Il suffirait, semble-t-il, d'élargir les dispositions légales en ce qui concerne les réductions accordées d'après le nombre des enfants de l'héritier, qui sont beaucoup plus justifiées et procèdent d'une conception beaucoup plus logique et plus équitable de l'impôt. Les déductions motivées par le nombre d'enfants du *de cujus* ont sans doute, nous l'avons montré, leur raison d'être, mais la personnalité de l'impôt doit surtout se manifester en tenant compte des charges de famille de l'héritier : à cet égard, les familles nombreuses, surtout si l'on considère les taux très élevés actuellement en vigueur, ne sont pas assez détaxées, notamment dans les petites et moyennes successions.

D'autre part, s'il faut se féliciter que la loi fasse varier les tarifs d'après le degré de parenté reliant l'héritier au défunt, on peut regretter que la ligne directe et le conjoint survivant ne soient pas plus favorisés, surtout dans les moyennes et grosses successions. Si la meilleure solution, qui serait d'exonérer totalement les enfants et l'époux, du moins jusqu'à une certaine somme, comme en Allemagne et en Italie, n'est pas praticable pour des raisons de productivité, il faudrait en tout cas réduire certains taux, qui sont excessifs. D'une façon générale d'ailleurs, c'est l'exagération des taux qui est le principal défaut du système, et qui le vicie tout entier, défaut particulièrement grave quand il s'agit des successions entre proches parents. Si les dégrèvements destinés à compenser les charges de famille sont insuffisants, c'est en partie parce que l'impôt est trop élevé ; il est devenu un véritable prélèvement sur le capital, et même, dans les cas extrêmes, une confiscation pure et simple. Les droits de mutation par décès ont, du point de vue de la technique fiscale, de grandes qualités que nous avons signalées, mais ces qualités présentent un danger, c'est qu'elles poussent le législateur à abuser de l'impôt. Quand on manque de recettes, on augmente l'impôt, sans se soucier du résultat ; c'est une méthode déplorable. Comme le faisait remarquer M. Abel GARDEY, au cours des débats qui ont précédé le vote de la loi du 31 décembre 1936, « si l'on veut obtenir davantage des successions, il faut renoncer au procédé sommaire, permettez-moi l'expression, du tour de vis, qui se conçoit dif-

« facilement avec des taux déjà très élevés. Il faut
« plutôt plutôt diversifier les tarifs d'après la nature
« et l'origine des biens ». Or, sauf quelques mesures
de détente éphémères, les taux n'ont cessé de s'ag-
graver et, en dernier lieu, la loi du 31 décembre 1936
les a encore relevés pour les moyennes et grosses suc-
cessions : la taxe maximum prévue par cette loi était
de 80 %, il est inadmissible que le fisc, quelle que soit
l'importance de la succession et le degré de parenté
entre le défunt et l'héritier, prélève les 8/10 d'un héri-
tage. Le législateur lui-même a dû se rendre à l'évi-
dence : il a prévu des maxima au delà desquels le
fisc ne peut plus rien percevoir. Ces maxima sont
actuellement de 25 % en ligne directe et entre époux,
de 40 % en ligne collatérale, de 50 % au delà. C'est
encore trop surtout en ligne directe. M. CAILLAUX
donnait à la tribune du Sénat, le 31 décembre 1938,
la proportion prélevée par l'Etat sur l'annuité succes-
sorale dans les différents pays d'Europe : en Allema-
gne 6,64 %, en Belgique 6,38 %, en Italie 3,8 %, en
Hollande 8,63 %, en France 12,5 %. De même,
M. WALLOCH faisait remarquer que, sur une succes-
sion de 800.000 francs recueillie par le fils du défunt,
l'héritier paie en Angleterre 40.000 francs, en Alle-
magne 36.000 francs, en Italie 32.000 francs, en Bel-
gique 25.000 francs, en France 176.000 francs.

Du point de vue même de la productivité, de
pareils taux sont difficilement défendables ; s'il peut
être tentant pour le Gouvernement, à la recherche
d'un supplément de ressources immédiat, d'augmen-
ter ou de faire voter l'augmentation des tarifs, ce

n'est pas, en fin de compte, avantageux pour le Trésor. Une fiscalité oppressive n'est jamais une bonne politique : la fraude se développe, l'esprit de résistance s'accroît chez le contribuable, qui s'estime moralement justifié à tromper le fisc, la matière imposable s'effrite et l'impôt « se dévore lui-même ».

L'augmentation des tarifs n'a pas d'ailleurs qu'un but fiscal, c'est un instrument de nivellement des fortunes, l'impôt moderne sur le capital, qui permet, par des voies détournées, de réaliser des conceptions socialistes. Nous n'avons pas à discuter ici la valeur de ces conceptions, mais le rôle de l'impôt n'est pas de les réaliser. Si nul ne conteste plus le principe de l'impôt progressif, accepté dans tous les pays capitalistes, ni même la limitation des fortunes par l'Etat, au moyen de l'impôt successoral perçu à chaque décès, il n'en reste pas moins que le but de l'impôt doit être de répartir les charges publiques entre les citoyens avec le maximum de justice. Si l'impôt progressif doit être approuvé, c'est précisément parce qu'il permet de mieux réaliser cette justice, et dans la mesure seulement où il le permet. Mais il ne doit pas avoir pour but de ramener les grosses fortunes au niveau des petites, sans se préoccuper des conséquences économiques désastreuses, ni de la famille qu'il écrase au passage.

Dans une société qui n'est pas encore socialiste, il y a quelque chose de choquant à voir l'Etat prélever une telle part sur la transmission des fortunes privées, entre proches parents surtout. L'héritage est un droit naturel de la famille qui touche de très près au

droit de propriété. La propriété individuelle a subi bien des atteintes, elle a perdu beaucoup de sa force : elle existe encore cependant, et reste la base de notre société. L'héritage en est un aspect. En 1917, M. WORMS (6) écrivait, à propos du projet BOKANOWSKI : « Il y a dans ce projet quelque chose qui « répugne invinciblement à l'esprit public », parce qu'il touchait au droit de propriété, naturel à l'homme et fondement de notre société ; il concluait que, pour l'opinion, la mainmise sur l'hérédité, c'est le prélude de la mainmise sur les biens des vivants, de la socialisation des biens. Pourtant la taxe successorale a été votée et l'impôt successoral considérablement augmenté depuis 1917. Nul ne peut dire avec certitude si l'on continuera dans cette voie jusqu'à ce que la disparition des familles riches fasse retomber le poids entier de l'impôt sur les familles devenues toutes pauvres ; nul ne peut dire si l'impôt progressif sera dans l'avenir l'instrument de nivellement des fortunes. Ce qui est sûr, c'est qu'une telle politique ne peut qu'être condamnée du point de vue de la technique fiscale comme du point de vue de la protection de la famille. Le maximum est atteint et même dépassé. Si le législateur, négligeant les préoccupations démagogiques, veut pratiquer une véritable politique familiale, il doit abaisser les taux existants, surtout en ligne directe descendante et entre époux : il doit même accorder, à concurrence d'une certaine somme tout au moins, une exonération totale aux enfants recueillant la succession de leurs parents.

(6) « Natalité et Régime successoral ». Payot, 1917.

A cet égard, on peut signaler une première mesure de dégrèvement, d'une portée assez limitée, mais qui montre que le législateur connaît la bonne voie. Il s'agit des articles 414 et 414 *bis* du Code de l'Enregistrement, modifié, pour le premier, ajouté, pour le second, par le récent décret du 21 avril 1939.

ARTICLE 414. — « Pour la perception des *droits de*
« *mutation par décès*, la valeur des immeubles définis par la loi du 22 février 1931 sur le bien de
« famille, et d'une valeur inférieure à 100.000
« francs (7) est *déduite de l'actif* global net de succession en ligne directe descendante et entre
« époux, à la condition :

« 1° que les immeubles soient à usage d'exploitation agricole, ou d'une exploitation artisanale
« visée à l'article 9 du décret du 9 février 1921 ;

« 2° Que ladite exploitation ait été assurée par
« le *de cujus* avec l'aide de sa famille et d'un seul
« domestique ou ouvrier. Cette exonération est en
« outre subordonnée à l'engagement que devront
« prendre le ou les héritiers, ou l'un d'entre eux, ou
« l'époux survivant, de continuer l'exploitation dans
« les mêmes conditions que celles prévues au paragraphe précédent, et ce pendant cinq ans à dater
« de l'ouverture de la succession... »

« ARTICLE 414 *bis*. — Dans le cas visé à l'article
« qui précède et dans les conditions et garanties
« mentionnées, le ou les héritiers qui continueront

(7) 50.000 avant 1939.

« l'exploitation d'immeubles à usage agricole, bénéficieront en outre d'une *réduction de 50 %* sur la fraction des *droits de mutation par décès* dont ils seront personnellement débiteurs, à la condition que, compte tenu de la valeur dudit immeuble, l'actif global net de la succession ne dépasse pas *200.000 francs... »*.

Dans le même ordre d'idées, signalons aussi l'article 440 *bis*, modifié par le décret du 21 avril 1939 :

« Dans les partages de succession dévolue entre époux et en ligne directe descendante et comprenant des immeubles à usage d'exploitation agricole, d'une valeur totale ne dépassant pas *200.000 francs*, la valeur des parts et portions de ces immeubles acquises par un copartageant est exonérée de droits de *soulte* et de *retour*, à condition :

« 1° que les immeubles constituant une exploitation agricole distincte, soient intégralement attribués à un seul copartageant ;

« 2° que ces copartageants prennent l'engagement d'en assurer personnellement l'exploitation pendant cinq ans à compter de la date du partage... ».

Ce qui a été ainsi réalisé pour les biens ruraux et artisanaux pourrait être étendu aux autres successions, notamment aux exploitations commerciales et industrielles, et le montant de l'exonération, qui est assez faible, surtout à la valeur actuelle du franc, pourrait être relevé.

Un décret antérieur à celui que nous venons de citer, destiné à stimuler la reprise du bâtiment, avait prévu aussi d'autres mesures d'exemption, sans limite cette fois quant à la valeur des immeubles, mais limitées dans le temps ; il s'agit du décret du 3 mars 1939, qui exonère des droits de succession, entre proches parents, jusqu'au 1^{er} janvier 1955, les immeubles commencés entre le 1^{er} mars et le 1^{er} octobre 1939 et achevés avant le 1^{er} janvier 1941.

Ce ne sont là que des mesures fragmentaires, inspirées d'ailleurs par des considérations étrangères à la famille : protéger, ou tout au moins, ne pas écraser les agriculteurs, activer la construction immobilière. Il faut faire plus, et selon un plan d'ensemble. Abaisser les tarifs, accorder une certaine exonération aux enfants recueillant la succession de leurs parents, donner au conjoint survivant un traitement plus favorable, augmenter le montant des réductions d'après le nombre des enfants de l'héritier, les étendre à tous les enfants à partir du premier et les rendre progressives, de façon à dégrever les familles très nombreuses, voilà le chemin de la justice fiscale.

TARIFS DES DROITS DE MUTATION PAR DÉCÈS (Loi du 31 décembre 1936. — Art. 405 C. E.).

Degré de parenté et nombre d'enfants laissé par le défunt		Tarif applicable à la fraction de part nette comprise entre (%)												
		5.000 fr.	10.000 fr.	50.000 fr.	100.000 fr.	250.000 fr.	500.000 fr.	1 million	2 millions	5 millions	10 millions	50 millions	150 millions	plus de 150 millions
En ligne directe descendante au 1 ^{er} degré:														
{	1 enfant vivant ou représenté.....	1,50	2	4,50	8	11	15	22	27	30	35	40	50	60
{	2 enfants vivants ou représent. ou plus	1	1,50	2,50	4,50	6	8	13	16	18	22	26	34	40
Ligne directe descendante au 2 ^e degré:														
{	1 enfant vivant ou représenté.....	2,50	5	8	10	12	16	24	28	32	38	42	52	62
{	2 enfants ou plus.....	2	3,50	5	8	11	15	20	25	30	35	40	50	60
Entre époux :														
{	pas d'enfant vivant ni représenté.....	5	9	15	19	23	28	32	35	40	44	48	55	62
{	1 enfant vivant ou représenté.....	3	6	9	12	15	20	25	28	32	36	42	52	60
{	2 enfants ou plus.....	2	3	4	5,50	8	12	16	20	24	28	36	48	55
Ligne directe desc. au delà du 2 ^e degré:														
{	1 enfant vivant ou représenté.....	5	6	9	12	15	20	25	28	32	40	44	55	65
{	2 enfants ou plus.....	3	4	6	8	10	12	16	20	24	28	36	48	60
Ligne directe ascendante au 1 ^{er} degré:														
{	pas d'enfant vivant ni représenté.....	6	10	16	20	25	30	35	40	45	50	55	60	70
{	1 enfant vivant ou représenté.....	5	7,50	11	14	20	25	30	35	40	45	50	55	62
{	2 enfants ou plus.....	4	4,50	6	7,50	10	15	20	25	30	35	40	45	55
Ligne dir. ascend. au 2 ^e degré et au delà:														
{	pas d'enfant vivant ni représenté.....	7	11	17	21	26	32	36	42	48	52	56	62	70
{	1 enfant vivant ou représenté.....	6	8	11,50	15	21	26	32	36	42	48	52	57	62
{	2 enfants ou plus.....	4,50	5	7	9	11	16	22	28	32	36	42	45	55
Entre frères et sœurs.....														
Entre oncles et tantes, neveux et nièces														
Ent. grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux et pet.-nièces, et ent. cous. germ.														
Entre parents au delà du 4 ^e degré et entre non-parents														

N. B. — Ces tarifs sont encore majorés de 8 % pour les successions ouvertes depuis la mise en vigueur du décret-loi du 2 mai 1938 (art. 9 de ce décret).

CHAPITRE II

L'IMPOT SUR LES DONATIONS

Les donations entre vifs sont soumises à des droits d'enregistrement dont les tarifs ont toujours suivi de très près ceux adoptés pour les droits de succession. C'est en effet le principal moyen de prévenir la fraude qui consiste pour le contribuable à partager ses biens avant sa mort entre ses héritiers futurs, pour leur éviter de payer l'impôt successoral.

Dans le tableau des tarifs légaux, nous retrouvons, pour une part, l'aménagement familial de l'impôt que nous avons étudié dans les droits de mutation par décès. Les taux varient en effet avec le degré de parenté, mais la différenciation est moindre, puisque la colonne « degré de parenté » ne comprend que sept catégories : ligne directe descendante, ligne directe ascendante, entre époux, entre frères et sœurs, entre oncles ou tantes et neveux et nièces, entre grands-oncles et grand'tantes et petits-neveux ou petites-nièces et entre cousins germains, enfin entre parents au delà du quatrième degré et non-parents.

Une seconde distinction est faite, dans chaque catégorie de parents, d'après la nature de la donation. En ligne directe, descendants, on distingue les donations-partages, faites par les ascendants conformément aux articles 1075 et 1076 du Code Civil, les donations par contrat de mariage à des descendants, et les autres donations. Dans chacune des autres catégories, sauf la ligne directe ascendante, on distingue

entre les donations faites par contrat de mariage aux futurs et les autres donations, les premières bénéficiant d'un taux plus favorable. Enfin, un troisième facteur familial joue, en ligne directe ascendante et entre époux seulement ; les taux varient suivant qu'il y a un enfant, deux enfants ou plus de deux enfants vivants ou représentés (voir tableau).

Les tarifs, qui vont de 3,25 % à 52 %, sont élevés : le problème de leur montant est lié à celui des droits de succession, et il ne pourra être abaissé qu'en même temps que celui-ci. La disposition la plus heureuse de la loi est le taux favorable accordé aux donations faites par contrat de mariage, qui encourage la nuptialité, et devrait être encore réduit.

Les enfants du donataire ne jouent ici aucun rôle, ce qui peut être regretté, mais s'explique mieux et a moins d'inconvénients qu'une solution identique appliquée aux droits de succession.

D'une façon générale, les droits de donation intéressent moins la famille que l'impôt successoral, et ce n'est qu'un problème accessoire. Il est cependant deux catégories de donation à caractère nettement familial et pour lesquelles l'abaissement des tarifs serait d'une bonne politique familiale : ce sont d'une part les donations par contrat de mariage (1) déjà mentionnées, et d'autre part les partages d'ascendants, qui sont parfois très utiles, surtout dans les campagnes.

(1) Si le projet de prêt au mariage se réalise, ce serait l'occasion d'abaisser les droits de donation en question.

DONATIONS

Degrés de parenté

Tarif des droits (%)

En ligne directe descendante	Donations-partages faites conformément aux art. 1075 et 1076 C. Civ. par les père et mère et autres ascendants	{ entre plus de 2 enfants vivants ou représ. entre deux enfants..... entre les descendants d'un enfant unique..	3,25 6 8,65
	Donations par contrat de mariage à des descendants.....	{ plus de deux enfants vivants ou représ. deux enfants..... un enfant.....	4,90 6 7,60
	Aulres donations.....	{ plus de deux enfants vivants ou représ. deux enfants..... un enfant.....	7,60 9,75 12,50
En ligne directe ascendante.....			12,50
Entre époux .	Par contrat de mariage.....		6
	Hors contrat de mariage.	{ plus de 2 enf. viv. ou repr. iss. du mariage deux enfants..... un enfant..... sans enfant.....	7,60 9,75 12,50 15,20
Entre frères et sœurs.....		{ par contrat de mariage aux futurs..... hors contrat de mariage.....	19,50 32,50
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces.....		{ par contrat de mariage aux futurs..... hors contrat de mariage.....	26 39
Entre grands-oncles et grand'tantes et petits-neveux ou petites-nièces et entre cousins germains.....		{ par contrat de mariage aux futurs..... hors contrat de mariage.....	32,50 45,50
Entre parents au delà du quatrième degré et entre personnes non parentes.....		{ par contrat de mariage aux futurs..... hors contrat de mariage.....	39 52

CHAPITRE III

L'IMPOT SUCCESSORAL A L'ETRANGER

Il est intéressant d'indiquer brièvement le régime fiscal des successions dans quelques pays d'Europe, pour fournir un point de comparaison avec la législation française.

SECTION I

L'Angleterre

Comme en France, l'impôt successoral est, en Angleterre, un impôt progressif. La progressivité, instituée en 1894 à l'instigation de Sir William HARCOURT, fut aggravée par de nombreuses lois, notamment en 1919 sous le ministère de LLOYD GEORGE. Actuellement les taux sont encore très élevés, mais moins qu'il y a quelques années. Il ne faut pas oublier qu'il y a en Angleterre beaucoup de grosses fortunes, alors que la France est plutôt un pays de fortunes moyennes. L'impôt est très productif, mais extrêmement lourd pour les successions importantes, et oblige les héritiers des grands propriétaires fonciers à vendre des terres, à chaque mutation par décès, pour pouvoir payer les droits, ce qui entraîne peu à peu un véritable morcellement des terres.

La caractéristique de l'impôt successoral anglais est de se présenter sous la forme d'un double droit : les « *legacy duty* » et « *succession duty* » d'une part, l'« *estate duty* » d'autre part.

Le « *legacy duty* » et le « *succession duty* » frappent la part recueillie par chaque héritier dans les transmissions mobilières et immobilières, proportionnellement à la valeur ; l'« *estate duty* » frappe la valeur en capital de toute propriété du défunt, l'ensemble de la succession, comme le faisait notre taxe successorale. L'aménagement familial de l'impôt est très rudimentaire. Le taux des « *legacy* » et « *succession duties* » varie suivant le degré de parenté unissant l'héritier au *de cujus* : il est de 1 % pour les enfants, le conjoint survivant, les ascendants et les descendants, de 5 % pour les frères et sœurs et leurs descendants, de 10 % dans les autres cas. Ces tarifs sont assez faibles, mais il ne faut pas oublier qu'ils s'ajoutent à ceux de l'« *estate duty* ». Ce dernier ne tient aucun compte de la famille, à la différence de notre taxe successorale ; son taux varie de 1 % pour les successions de 100 livres à 50 % pour les successions de plus de 2 millions de livres. La situation de famille, que ce soit celle du défunt ou celle de l'héritier, n'est donc pas prise en considération ; seul le degré de parenté agit sur les tarifs, mais d'une façon beaucoup plus simple qu'en France, puisqu'il n'y a que trois classes au lieu de onze.

Ainsi l'impôt successoral anglais a les mêmes défauts que le système français, sans avoir certaines de ses qualités ; son principal mérite est sa simplicité

relative. Mais la simplicité n'est pas la justice, et ce n'est pas en Angleterre que le législateur français pourra trouver un exemple à suivre, s'il veut donner à la famille le traitement équitable auquel elle a droit.

SECTION II

L'Italie

En Italie, on trouve jusqu'en 1923 les taux excessifs qui semblent avoir été la règle générale à cette époque : en 1920 le taux maximum atteignait 90 % ! La fraude était très développée et les résultats du système déplorable. Aussi l'une des premières réformes du fascisme a-t-elle porté sur l'impôt successoral. Le décret-loi du 20 août 1923 supprima l'« impôt complémentaire » créé en 1919 sur les grosses parts et abolit complètement l'impôt ordinaire dans le cercle des plus proches parents : ascendants, descendants, frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces, c'est-à-dire le groupe familial conçu d'une façon très large. Pour les autres héritiers, un tarif progressif fut institué, allant de 12 à 50 % suivant l'importance des parts, sans tenir compte de la parenté. Une telle mesure était évidemment un avantage considérable pour la famille, et bien dans la ligne de la politique familiale pratiquée par le fascisme : en matière de droit de succession, on ne peut guère être plus généreux. Il faut remarquer cependant qu'il n'y avait pas là un encouragement direct à la natalité, puisque le nombre d'enfants n'était pas pris en considération.

Depuis lors, une importante modification a été réalisée par le décret-loi du 11 avril 1930. La gratuité est réservée désormais aux transmissions en ligne directe de père ou mère à deux enfants ou plus, et entre époux ayant deux enfants ou plus. Ainsi, non seulement l'exemption des droits se trouve limitée, mais le nombre d'enfants joue un rôle primordial, puisqu'il faut en avoir au moins deux pour obtenir l'exonération. Les autres successions sont frappées d'une taxe variant suivant la parenté et la tranche recueillie par l'héritier ; le taux varie de 1,50 % à 18 % ; pour les successions recueillies par les ascendants et les enfants uniques, il atteint un maximum de 50 %. Nous trouvons donc ici un aménagement de l'impôt nettement inspiré d'une politique de la famille. L'exemption des droits en ligne directe et entre époux, à partir d'un certain nombre d'enfants, est une mesure très heureuse, dont la France pourrait s'inspirer.

SECTION III

L'Allemagne

En 1919, la situation désastreuse des finances allemandes amena la création d'une taxe successorale, qui venait s'ajouter à des droits de mutation déjà élevés.

L'exagération des tarifs dut bientôt être reconnue : en 1922 ils furent réduits et la taxe successorale supprimée.

Les bases du régime actuel furent posées par la loi du 22 août 1925, qui établit des tarifs modérés et accorda un traitement favorable aux successions entre proches parents.

La loi de réforme fiscale du 16 octobre 1934, dont nous avons déjà parlé, n'a pas remplacé la loi de 1925 par un texte nouveau, comme elle l'avait fait pour les impôts directs, mais s'est borné à les modifier.

La « loi relative à l'impôt sur les successions » (Erbchaftsteuergesetz) distingue cinq classes de contribuables, suivant le degré de parenté entre le *de cujus* et l'héritier (§ 9 de la loi).

« *Classe I.* — 1° Le conjoint, s'il n'est pas exonéré
« de l'impôt conformément au § 17 (a).

« 2° Les enfants. Sont considérés comme enfants :

« a) Les enfants légitimes ;

« b) Les personnes adoptées et les autres personnes ayant la situation juridique d'enfants légitimes ;

« c) Les enfants naturels, en ce qui concerne les acquisitions provenant de la mère ; en ce qui concerne les acquisitions provenant du père, ils ne sont considérés comme enfants que si le père a reconnu sa paternité.

« d) Les beaux-fils et belles-filles (Stiefleinder : enfants du premier lit d'un des époux).

« *Classe II.* — Les descendants des personnes désignées à la classe I, n° 2. Toutefois les descen-

« dants des personnes adoptées ne font partie de la
« classe II que si les effets de l'adoption s'étendent
« aux descendants.

« *Classe III.* — 1° Les parents, grands-parents et
« autres ascendants ;

« 2° Les beaux-parents (Stiefeltern : le second
« époux du père, ou de la mère).

« 3° Les frères et sœurs germains et non germains
« Voll — und halbbürtigen Geschwister : du même
« lit ou non).

« *Classe IV.* — 1° Les gendres et les brus (Schwieg-
« kinder) ;

« 2° Les beaux-parents (Schwiegeltern) ;

« 3° Les descendants au premier degré des frè-
« res et sœurs.

« *Classe V.* — Tous les autres acquéreurs, ainsi
« que tous les legs grevés d'une affectation spé-
« ciale. »

Pour chacune de ces classes, l'exemption des droits est accordée, jusqu'à concurrence d'une certaine somme, qui va naturellement en diminuant de la classe I à la classe V. Ainsi la classe I bénéficie d'une exonération pour les acquisitions ne dépassant pas 30.000 Reichsmarks. Ce chiffre est réduit à 10.000 RM pour la Classe II, à 2.000 RM pour les classes III et IV, à 500 RM pour la classe V. Le conjoint survivant est traité d'une façon encore plus favorable : il est complètement exempt d'impôt, quel que soit le

montant de son acquisition, si à la date de la naissance de l'obligation fiscale il existe des enfants issus de son mariage avec le *de cujus* ou ayant par rapport à lui la situation d'enfant légitime (§ 13 (a) de la même loi). Le conjoint survivant a donc le rang le plus avantageux dans la loi allemande, alors que la loi française ne le place qu'au troisième rang, par ordre de parenté.

Le barème annexé à la loi prévoit des taux allant de 2 % à 60 %, d'après la classe et la part recueillie : il y a vingt-deux catégories, depuis les parts ne dépassant pas 10.000 RM jusqu'à celles de 10 millions de RM et au-dessus. Le tarif maximum — pour les plus grosses parts — est de 15 % dans la classe I, de 25 % dans la classe II. Si l'on se rappelle que ces deux classes bénéficient d'un abattement à la base de 30.000 RM dans le premier cas, de 10.000 RM dans le second cas, la fraction qui dépasse le minimum étant seule imposée, on conviendra que la loi allemande donne un bon exemple en ne surchargeant pas les héritages dévolus aux proches parents. On peut remarquer cependant que, comme en Italie avant 1930, les enfants du défunt ni ceux de l'héritier n'influent sur les tarifs, sauf en ce qui concerne le conjoint survivant; le degré de parenté entre seul en ligne de compte.

Dans l'ensemble, la loi allemande grève moins la famille que la loi française et contient d'excellentes dispositions. La seule supériorité de notre système est de faire une part aux charges de famille de l'héritier.

Dans les trois pays dont nous avons sommairement étudié la législation, l'évolution a été la même : l'exagération du taux a accru la fraude, diminué le rendement, et il a fallu les abaisser. Tandis qu'en Angleterre, la loi ne tient à peu près aucun compte de la famille, en Allemagne et en Italie, surtout depuis l'établissement des dictatures, on est obligé de le reconnaître, l'aménagement familial de l'impôt a fait de grands progrès. C'est une leçon à retenir ; ces deux pays pratiquent une politique démographique qui a obtenu des résultats remarquables : l'abaissement des droits de succession en ligne directe et entre époux en est un aspect. Tout en conservant les grandes lignes de notre système, et les rares éléments de supériorité qu'il possède, nous pouvons trouver dans ces deux législations des exemples à suivre.

TROISIÈME PARTIE

LES IMPOTS DE CONSOMMATION

Dans tous les budgets modernes, les impôts de consommation tiennent une large place ; partout le législateur fait appel à eux pour couvrir une grande partie des dépenses publiques. Ils ont en effet de nombreuses qualités :

— Tout d'abord les versements effectués par le contribuable sont fractionnés par petites sommes, ce qui fait paraître l'impôt moins lourd. Chaque fois que le contribuable achète un produit taxé, il paie l'impôt incorporé dans le prix, sans même s'en apercevoir. Ainsi l'impôt indirect sera facilement accepté, si son taux n'est pas excessif.

— L'impôt indirect n'amène que le minimum de contact entre le contribuable et le fisc. En général il sera perçu sur le vendeur, et le consommateur, qui supporte en fait l'impôt, n'aura pas affaire directement à l'Administration.

— Au point de vue du rendement, les taxes indirectes ont de grandes qualités : elles suivent automatiquement la consommation et augmentent immédiatement avec elle. De plus, elles fournissent des recettes pendant toute l'année et chaque jour de l'année, alors que les impôts directs rentrent massivement à

certaines époques. Il n'y a pas d'impôt qui « colle » plus exactement à la matière imposable.

— Enfin la justice fiscale est satisfaite par le caractère d'universalité de l'impôt indirect, car il exclut, dans la grande majorité des cas, tout privilège.

Ce sont là des qualités très appréciables et l'on comprend la place que tiennent ces impôts dans les systèmes fiscaux; mais ils ont aussi de graves défauts, qui sont en quelque sorte l'envers de leurs qualités :

— Ils nécessitent une technique compliquée et un contrôle rigoureux, vexatoire même, pour les assujettis. Si le consommateur échappe aux inquisitions du fisc, la liberté du vendeur reçoit de fortes atteintes.

— La rançon de la fidélité avec laquelle l'impôt suit le mouvement de la matière imposable, c'est le fléchissement du rendement en temps de crise, alors que le produit des impôts directs est relativement stable.

— Le grand défaut des impôts de consommation, et celui qui nous intéresse particulièrement ici, c'est leur *improportionnalité*, qui est même souvent une véritable progressivité à rebours. Sans doute les dépenses d'un individu se proportionnent-elles à peu près à sa situation de fortune, et les taxes générales de consommation, frappant la totalité ou la quasi-totalité des dépenses, peuvent-elles être assez justes, du moins si l'on fait varier le taux suivant que le produit taxé est nécessaire ou superflu ; mais la consommation d'un produit déterminé n'est pas forcément en relation avec la situation de fortune du

consommateur : ainsi riches et pauvres utilisent à peu près la même ration de sel.

En revanche, il y a un minimum au-dessous duquel même les plus pauvres ne peuvent guère faire descendre leur consommation d'articles de première nécessité. Enfin la consommation nécessaire minima varie suivant les *charges de famille* du contribuable : il est bien évident qu'à égalité de revenu, un célibataire supporte moins de dépenses d'alimentation et d'habitation qu'un père de famille qui a plusieurs enfants à nourrir et à loger. Les impôts de consommation pèsent donc d'un poids relativement plus lourd sur les contribuables peu fortunés ou chargés de famille, et d'un poids extrêmement lourd sur les contribuables à la fois peu fortunés et chargés de famille. C'est le revers de la médaille ; l'impersonnalité des impôts de consommation a l'avantage de les rendre universels et d'exclure les privilèges, mais elle a l'inconvénient d'accabler des classes de contribuables particulièrement dignes d'intérêt. La justice fiscale y gagne d'un côté ce qu'elle y perd de l'autre, mais elle y perd plus qu'elle n'y gagne. Aussi a-t-on cherché des moyens d'atténuer ou de supprimer ces défauts.

A) Est-il impossible d'*aménager les impôts de consommation* de façon à les rendre proportionnels à la situation de fortune des contribuables ? On pourrait songer à faire varier les taux d'après la *qualité des produits* : les classes les plus riches n'achèteraient que les meilleurs produits et paieraient un impôt relativement plus lourd, ce qui permettrait de

dégrever les classes moins aisées. Malheureusement, ce procédé sera souvent inapplicable, car il est très difficile de déterminer avec précision les types de qualités qu'on affectera de taux différents, et cela ouvrirait trop de possibilités à la fraude. Il n'est pas sûr d'ailleurs que les résultats seraient bons, car s'il y a peu d'écart entre les différents taux, l'effet produit est insuffisant, tandis que si l'écart est important, le prix des objets de qualité supérieure deviendra si élevé par rapport aux autres que même les classes riches d'acheteurs les délaisseront ; c'est ce qui s'est passé quand la Régie a élevé le prix des tabacs de luxe en 1910 et 1919. Quant à tenir compte de la qualité en prenant pour base le prix, c'est-à-dire en établissant des taxes *ad valorem*, c'est un procédé qui donne lieu à trop de difficultés techniques pour être généralisé. Autant il est aisé de compter des unités, autant il est délicat de relever des valeurs, et la question des prix donne lieu à des contestations incessantes entre le fisc et les assujettis. Les droits spécifiques seront donc préférés aux droits *ad valorem*, sauf quand ce ne sont pas des produits, mais des paiements ou des services qui sont taxés (taxe sur le chiffre d'affaires, impôt sur les transports, par exemple).

B) N'est-il pas possible, tout au moins, d'*exonérer* de tout impôt les produits indispensables à l'existence, ceux-là même que le contribuable peu fortuné et le père de famille sont obligés d'acheter coûte que coûte, pour vivre et faire vivre leurs enfants ? L'impôt ne frapperait que les objets non nécessaires à la vie,

ou même les objets de pur luxe ; il n'y aurait plus que des taxes somptuaires et le paiement de la taxe serait en quelque sorte facultatif, le contribuable pouvant toujours s'y soustraire. Mais ce système, séduisant à première vue, rencontre de fortes objections : les taxes somptuaires ne sont jamais productives, et surtout il est très malaisé de séparer les objets superflus des objets nécessaires. En effet, en dehors de certains produits, comme la farine ou le pain, qui ne sont pas taxés dans la plupart des législations, il y a toute une catégorie de produits qui ne sont pas indispensables à la vie et qui pourtant sont de consommation très courante dans toutes les classes de la société, ce qui permet d'ailleurs de les frapper d'impôts très productifs : ainsi l'alcool, la bière, le tabac, le sucre, le café. A la vérité, la distinction entre les biens nécessaires à l'existence et les biens superflus, quoique largement employée, est une vue de l'esprit, qui peut avoir un intérêt théorique, mais n'a aucune valeur pratique. Un végétarien jugera qu'on peut fort bien se passer de viande, un « tectotaler », ennemi de l'alcool, repoussera toute boisson fermentée, et sans doute on peut vivre sans viande, sans bière et sans vin, mais il n'en résulte pas qu'on puisse considérer comme normale une telle abstinence chez les classes populaires. Le législateur ne doit s'inspirer que des réalités ; peu importe le minimum théorique dont peut se contenter le consommateur pour continuer à subsister, seul compte le niveau de vie auquel il est accoutumé à une certaine époque. Ce « standard of life » varie avec le temps et suivant les pays,

et il s'est considérablement élevé à l'époque actuelle. C'est donc le niveau de vie auquel sont habituées les classes sociales les moins aisées qui constitue le minimum d'existence pratique, car un niveau inférieur impliquerait une régression sociale. Or les budgets ouvriers et paysans comprennent normalement de nos jours des produits de consommation courante, mais non indispensables à la vie, tels que vin, bière, sucre, café, tabac même, qu'on ne saurait exonérer sans compromettre le rendement de l'impôt au point de lui enlever ses principaux avantages.

C) Est-ce à dire qu'on ne puisse en aucune façon *atténuer le caractère impersonnel* des impôts de consommation ? Il est certain que c'est extrêmement difficile, d'autant plus que le consommateur et le fisc n'ont que rarement des rapports directs. Même quand ils les ont, le problème n'en est pas toujours rendu plus facile : ainsi l'administration des Tabacs ne pourrait guère faire varier ses prix suivant que l'acheteur est riche ou pauvre, célibataire ou père de famille. Il y a cependant quelques atténuations possibles : en matière d'impôts portant sur des *services*, par exemple, comme l'impôt sur les transports, le fisc peut favoriser certaines classes d'usagers, et notamment les familles nombreuses. C'est d'ailleurs ce qui est fait : des réductions de tarifs sont consenties, dans certaines conditions, aux familles nombreuses sur les billets de chemins de fer, et c'est une excellente mesure. Dans l'ensemble, il n'en reste pas moins que l'impôt de consommation est impersonnel et surcharge le contribuable peu fortuné ou père de

famille. Ces inconvénients sont regrettables, mais ils ne doivent pas faire oublier les avantages de l'impôt qui, comme nous l'avons montré, sont très loin d'être négligeables.

Sans doute, il ne faut pas abuser des taxes indirectes, mais ce serait une erreur de les condamner tout à fait, de réclamer leur *suppression* complète, à supposer qu'une telle mesure soit praticable, car l'union des impôts directs et indirects forme un système meilleur que ne le sont ces deux types d'impôts pris séparément. Ce ne sont pas seulement des raisons de productivité, essentielles sans doute aux yeux du ministre des Finances, mais insuffisantes à justifier un impôt, qui font recommander l'emploi des taxes de consommation, concurremment avec celui des impôts directs, mais des raisons de justice fiscale, car les défauts respectifs des deux catégories d'impôts se compensent en partie. En effet, les taxes de consommation sont indispensables dans la fiscalité moderne pour faire participer aux charges publiques une majorité d'individus dont les faibles revenus sont exempts d'impôts directs, grâce aux dégrèvements considérables accordés par la loi. Il serait très fâcheux que la majorité, qui vote les impôts, fût exempte de toute charge fiscale ; c'est donc le rôle des impôts indirects, surtout en France où la fortune est fractionnée et où les petits revenus sont très nombreux, de rétablir une certaine égalité.

Ainsi ce serait un tort de vouloir exclure par principe les impôts de consommation des systèmes fiscaux, où ils ont leur place ; mais il faut chercher

à atténuer leurs inconvénients, surtout à l'égard des familles nombreuses. Pour elles, en effet, il ne s'agit pas de rétablir l'équilibre compromis par des exonérations généreuses d'impôts directs. C'est au contraire dans l'autre sens qu'il y a un déséquilibre : ce qu'il faut compenser, c'est la surtaxe que ces familles supportent du fait des impôts de consommation. Comment y parvenir ? Nous avons vu que les deux premiers moyens, la suppression de l'impôt indirect ou son aménagement personnel, étaient impossibles ou très difficiles ; il faut donc chercher d'autres moyens.

Le premier, qui est le plus simple et le plus employé, consiste à accorder à la famille des *dégrèvements* compensatoires d'impôts directs : nous les avons étudiés et nous avons signalé qu'ils avaient toujours été motivés, lors des débats parlementaires, par la nécessité d'annihiler l'effet de la surtaxe supportée par la famille du fait des impôts de consommation ; les *majorations* pour absence de charges de famille visent le même but.

Il est encore un autre procédé, plus direct, que certains ont préconisé, c'est celui de la *ristourne*. Il s'agit de restituer aux pères de famille les sommes qu'on a perçues en trop sur eux, de la même façon qu'une coopérative ristourne à ses membres les sommes qu'ils ont payées en trop. C'est un système séduisant par sa justesse et sa simplicité, mais il semble devoir rencontrer des difficultés pratiques. Tout d'abord comment calculer ce « trop perçu » que l'on

veut rendre aux chefs de famille ? M. NOGARO (1) avait proposé à cet égard un procédé ingénieux. Le raisonnement était le suivant : il y a en France (les chiffres pris pour base sont ceux de la population d'avant-guerre) environ 1.650.000 familles de trois enfants et plus, âgés de moins de 15 ans, et l'on calcule que les 1.650.000 chefs de famille, qui représentaient 4,15 % de la population totale, paient des impôts de consommation pour 9 millions de personnes, soit 22,7 % des consommateurs. Il serait exagéré d'admettre que la surtaxe des familles nombreuses corresponde au rapport de ces deux pourcentages : il est normal que la population adulte masculine ait à sa charge les enfants en bas âge, qui consomment d'ailleurs autre chose, et moins que les adultes. Si l'on admet que les célibataires des deux sexes de 16 à 25 ans, et les femmes au-dessus de cet âge, subviennent à leurs propres besoins, et que les enfants sont à la charge des personnes adultes, on constate que les taxes résultant de la consommation des enfants de moins de 15 ans sont acquittées dans la proportion des 6/13 par les 1.650.000 chefs de famille de trois enfants et plus, et de 7/13 par les autres ; or ces chefs de famille nombreuses ne sont que le 1/7 des contribuables pouvant devenir eux-mêmes chefs de famille. Si l'on admet que les impôts de consommation payés pour un adulte sont le double de ceux payés pour un enfant, on trouve que les 13 millions d'enfants français paient 20 % du total des impôts de consommation, soit, en 1920, environ 2.400.000.000 francs.

(1) La surtaxe de familles nombreuses, 1920. (Coll. de l'action nationale.)

Les chefs de familles de trois enfants ou plus en paient les 6/13 :

$$\frac{2.400.000.000 \times 6}{7,2} = 1.000.000.000 \text{ fr.}$$

Mais ils ne représentent que le 1/7,2 des citoyens susceptibles d'élever des enfants. Leur contribution devrait être :

$$\frac{2.400.000.000}{7,2} = 300.000.000 \text{ fr.}$$

Ils paient donc une *surtaxe* de 800 millions, ce chiffre étant même un peu inférieur à la réalité, car un enfant, en moyenne, consomme plus de la moitié de ce que consomme un adulte ; la surtaxe aurait donc été en 1920 d'un milliard environ. Des calculs analogues pour 1939 révéleraient une surtaxe encore plus élevée. Nul ne conteste d'ailleurs l'existence de cette surtaxe ; la difficulté est sa restitution. Les dégrèvements d'impôts directs sont une solution insuffisante, car les familles modestes, qui ne paient pas ces impôts, ne peuvent en bénéficier.

Il faut donc faire la restitution sous forme d'une ristourne fiscale, proportionnelle au coefficient de consommation familiale : on calculerait la surtaxe annuelle, grâce aux statistiques et aux recensements, et le remboursement se ferait par imputation sur les impôts directs, dans la mesure du possible, en espèces dans les autres cas.

Cette solution a le mérite d'être directe : on prend le taureau par les cornes. Mais elle suppose d'une part des calculs qui seront difficilement exacts, car les qualités et les rapports qui y entrent sont connus de façon peu précise et fondés en partie sur des sup-

positions. Il est permis de penser d'autre part qu'un tel système fonctionnerait malaisément en pratique ; il demande une organisation complexe et dispendieuse, et ne semble guère réalisable dans le cadre des finances de l'Etat ; c'est plutôt d'une application locale qu'il serait susceptible (2).

Les remboursements d'impôts aux familles nombreuses paraissent donc, pour le moment du moins, une solution quelque peu chimérique. L'aménagement personnel des impôts de consommation est généralement impossible lui aussi ; mais il doit être réalisé dans la mesure où il est praticable (impôts sur les transports, sur les spectacles). C'est donc le système des dégrèvements d'impôts directs qui demeure le meilleur procédé, combiné avec un régime d'allocations familiales permettant de venir en aide aux familles peu fortunées qui ne paient pas de contributions directes. C'est le système en vigueur actuellement ; encore a-t-il besoin d'être élargi et, sur certains points, réformé.

(2) V. le chapitre : La famille et les impôts locaux.

CONCLUSION

Nous avons indiqué dans les différents chapitres de cette étude les qualités et les défauts les plus marquants de la législation de la famille en France, ainsi que les réformes qui semblent désirables dans le cadre même de cette législation. Si nous la considérons maintenant dans son ensemble, nous devons d'abord reconnaître qu'elle contient d'excellents éléments ; la comparaison avec la législation étrangère, sauf l'allemande et l'italienne, ne peut que renforcer cette conviction. Depuis les décrets de 1934 qui, s'ils sont critiquables à bien des points de vue, ont eu du moins cet avantage, le système des dégrèvements est devenu relativement simple dans les impôts directs : abattements à l'impôt général, réduction aux impôts cédulaires. Il serait possible de simplifier encore, et d'adopter un mode unique de dégrèvement ; dans ce cas, il faudrait, semble-t-il, préférer les déductions, qui ne font, comme nous l'avons signalé, que prolonger le minimum vital, et sont ainsi plus conformes « à la nature des choses ». Ces abattements ne devraient pas varier avec le revenu. S'il est nécessaire de détaxer les petits contribuables, surchargés en effet par les impôts de consommation, c'est le rôle des abattements à la base et du taux progressif, c'est aussi le rôle des différentes subventions pour charges de famille, mais les déductions familiales doivent être les mêmes pour tous. D'ailleurs,

la suppression des réductions, si elle a un avantage de simplification, n'est pas, croyons-nous, parmi les réformes qui s'imposent d'urgence : le système des réductions peut fort bien donner d'excellents résultats. S'il est conservé, il est alors équitable de faire varier le montant de la réduction avec le revenu, dans une certaine mesure du moins, mais ce régime doit alors être étendu à toutes les cédulas. De toute façon, la limite de 1.000 francs de réduction par enfant doit être supprimée, car elle détruit une grande partie des bons effets que l'on pourrait espérer des dégrèvements, et c'est par cette réforme que le législateur devrait commencer.

Si les éléments sont bons, leurs modalités d'application le sont beaucoup moins : abattements et réductions sont tous deux trop faibles. Plus particulièrement l'encouragement au mariage, dans la loi actuelle, est à peu près nul : une déduction de 3.000 à 5.000 francs pour la femme, à l'impôt général, et aucune réduction aux impôts cédulaires. Il est essentiel de modifier cet état de choses le plus vite possible, et d'augmenter aussi les dégrèvements pour enfants, notamment pour le premier enfant, dans des proportions importantes. Le montant des dégrèvements doit être calculé de façon à être assez élevé pour la femme et le premier enfant, afin d'encourager le contribuable à fonder une famille, tout en croissant dans une rapidité suffisante avec le nombre d'enfants, afin de favoriser les familles vraiment nombreuses, nécessaires à la repopulation du pays. Pour ce calcul, le législateur pourrait s'inspirer des

données suivantes, généralement admises : si les dépenses d'un célibataire sont représentées par le chiffre 50, celles d'un ménage seront de 100, ce nombre augmentant ensuite de 50 par enfant. Ces chiffres sont très approximatifs, bien entendu, mais ils donnent un ordre de grandeur, complètement ignoré par la loi actuelle.

Quel que soit le procédé adopté, il serait commode, en pratique, d'incorporer les dégrèvements au barème des impôts, comme cela se fait en Allemagne ; ainsi le contribuable, au lieu de se livrer à des calculs compliqués, saurait facilement ce qu'il doit payer.

Pour augmenter les dégrèvements familiaux, il faut de l'argent : trouver de l'argent est le problème qui domine toujours les finances publiques, particulièrement en ce moment, et empêche, ou sert de prétexte à empêcher le législateur de réaliser des réformes utiles. En notre matière, il y a un moyen simple et, pour une fois, équitable, de compenser les dégrèvements pour charges de famille et de rétablir l'équilibre du budget, c'est d'augmenter l'impôt sur les célibataires, qui est en fait, nous l'avons montré, très faible, et infime si on le compare aux impôts allemand et italien. L'augmentation de cet impôt rencontrerait certes des résistances, au Parlement même où les célibataires sont fortement représentés ; il est d'ailleurs significatif que, quand depuis un assez grand nombre d'années, on cherche sans cesse de nouvelles ressources et l'on crée sans cesse de nouvelles taxes plus ou moins temporaires, on n'ait

jamais osé établir une surtaxe vraiment importante sur le célibat. Bien au contraire, les taxes récentes, comme la « contribution nationale extraordinaire pour 1939 » surchargent la famille, ce qui est inexcusable. L'augmentation de la surtaxe pour absence de charges de famille doit être la pièce maîtresse de la réforme : ce n'est pas seulement en dégrevant la famille qu'on encouragera le mariage et la natalité, mais aussi en frappant énergiquement les célibataires et les ménages sans enfant. Nous avons signalé, au chapitre qui le concerne, comment l'impôt sur les célibataires pouvait être aménagé. En principe, il ne doit viser qu'à rétablir l'équilibre entre les contribuables, les uns ayant des charges que les autres n'ont pas ; même si l'on s'en tient à cette conception, il est possible, sans s'en écarter, de relever les taux existants dans une très large mesure. C'est là le point de vue de la justice et c'est bien celui qui doit, d'une façon générale, prévaloir dans le droit fiscal.

Mais la situation démographique est si grave que des mesures exceptionnelles, (et passagères, il faut l'espérer), peuvent devenir indispensables, car il importe d'obtenir des résultats très rapides. Aussi un impôt favorisant la famille aux dépens des célibataires, plus même que la simple justice ne l'exige, jusqu'à devenir presque un moyen de forcer le contribuable au mariage, comme c'est le cas en Allemagne, pourrait être souhaitable, si le rythme actuel de la dépopulation ne se ralentit pas. En 1931, il y avait en France 3.398.000 célibataires et 982.000 veufs ou divorcés du sexe masculin, contre 9.532.000 mariés ;

8.773.000 femmes célibataires et 2.987 veuves et divorcées contre 9.556.000 mariées. Même si l'on ne considère que les célibataires de 25 à 60 ans, on voit qu'il en reste un nombre imposant.

Une taxe sur le célibat serait susceptible d'être très productive et permettrait de dégrever largement la famille.

Nous ne reviendrons pas sur les droits de succession, qu'il faudrait réduire considérablement et même supprimer en ligne directe. A cet égard, il serait possible de favoriser le retour à la terre, facteur important de la repopulation, plus qu'on ne l'a fait jusqu'à présent, en multipliant les avantages fiscaux accordés aux successions rurales.

Ce sont là, semble-t-il, les points sur lesquels doit porter l'effort du législateur. Signalons que le Conseil Supérieur de la Natalité a formulé des idées analogues, dans un vœu que M. MALLARMÉ a lu à la Chambre, lors des débats précédant le vote de la loi du 31 décembre 1936 :

« Le Conseil Supérieur de la Natalité,

« Considérant que le principe fondamental du
« système français est que le contribuable doit payer
« l'impôt en raison de ses facultés contributives,

« — que les impôts indirects pèsent sur le contribuable chargé de famille plus lourdement que sur
« les autres et qu'il est, par suite, particulièrement
« nécessaire d'accorder au premier, en matière d'impôts directs, un traitement équitable,

« — que la faculté contributive d'un contribuable
« dépend autant de ses charges de famille que du

« montant de son revenu et que, cependant, le
« régime fiscal actuel et le projet gouvernemental de
« réforme fiscale plus encore, confondent presque
« constamment les ressources d'un contribuable et
« ses facultés contributives, qui sont deux choses
« très différentes,

« — que le maintien et l'aggravation d'une sem-
« blable injustice dans la nouvelle législation fiscale
« ne peut manquer d'accélérer encore la dénatalité
« en décourageant les pères de famille.

« Emet le vœu :

« — que la faculté contributive du contribuable
« chargé de famille, c'est-à-dire de la famille elle-
« même, soit déterminée rationnellement avant toute
« taxation, et que ce soit elle et non pas le montant
« des ressources, qui serve de base à la taxation.

« — que les *déductions à la base*, qui s'imposent
« pour sauvegarder le minimum vital du contribu-
« able en matière d'impôt général, d'impôt sur
« les salaires, d'impôt sur les bénéfices, soient *majo-
« rés de 50 %* pour la femme et pour chacun des
« enfants à la charge du contribuable.

« — qu'en matière d'impôts cédulaires, de
« patente et de contribution mobilière, le revenu
« taxable ne soit frappé qu'en proportion de la
« faculté contributive du contribuable.

« En ce qui concerne les droits de mutation par
« décès, le Conseil Supérieur constate avec regret
« que les augmentations de tarif prévues au projet
« gouvernemental frappent particulièrement les suc-

« cessions en ligne directe, si le défunt laisse plusieurs enfants vivants ou représentés, et les successions entre frères et sœurs.

« Il émet le vœu :

« que soit prévu pour les successions en ligne directe descendante, où le défunt laisse trois enfants ou plus un tarif moins élevé que pour celles où il ne laisse que deux enfants et que, pour les successions en ligne collatérale, les droits de mutation ne dépassent pas les taux modérés, afin de ne pas désagréger rapidement les patrimoines familiaux, ce qui serait nuisible à la natalité. »

Il ne suffit pas d'accorder quelques dégrèvements au hasard, de prendre des mesures fragmentaires, il faut un système d'ensemble, conçu de façon que, dans tous les impôts, le seul fait d'être chargé de famille ne soit pas une sorte de crime, sévèrement réprimé par la loi. Comme le disait M. Léon BLUM en août 1936, « nous sommes tous d'accord pour que la naissance d'un enfant dans une famille pauvre ou modeste ne soit pas une sorte de malheur qu'on aurait pu éviter, auquel on ne se résigne souvent qu'à peine, et qui se traduit, pour la famille entière, par une atteinte portée à la condition de vie et quelquefois à la santé. »

Sous réserve des mesures exceptionnellement sévères qui peuvent, nous l'avons dit plus haut, devenir nécessaires pendant quelque temps, ce qu'il faut obtenir du législateur d'une façon générale, ce n'est

pas un régime de faveur, ce ne sont pas des privilèges, mais la seule justice : le droit fiscal ne doit se proposer pour fin, répétons-le une fois encore, qu'une juste répartition des charges publiques entre les citoyens. Dans un régime normal, l'impôt doit se contenter d'être juste : si des privilèges sont indispensables pour favoriser une catégorie intéressante de contribuables, tout l'arsenal des subventions et des allocations est prêt à être utilisé. Mais dans une situation aussi grave que la situation démographique actuelle, les procédés énergiques, allant même à l'encontre de la justice, sont justifiés. Encore faudrait-il, et c'est là le danger, qu'ils ne survivent pas aux faits qui les avaient rendus nécessaires.

La simple justice, dans notre législation, n'est nullement respectée : il faudrait au moins, en ce qui concerne la famille, qu'elle le fût ; c'est le moins qu'on puisse demander. Si l'impôt est rarement juste, les administrations financières contribuent souvent, dans l'application qu'elles en font, à le rendre plus inique encore, car pour elles la productivité prime tout : louable souci, mais dont le contribuable pâtit souvent. C'est pourquoi il faut non seulement que la loi s'inspire de principes plus équitables, mais aussi que la jurisprudence sache défendre le contribuable contre les abus du fisc. La double injustice de la loi et de l'Administration a en effet les plus fâcheuses conséquences : l'esprit de fiscalité nuit au bon fonctionnement de l'impôt, il provoque la révolte du contribuable, qui se croit le droit moral de frauder, il

se retourne finalement contre le Trésor lui-même en diminuant la productivité.

Ce sont des dangers qui n'ont pas toujours été évités dans l'aménagement familial de l'impôt. Il faut reconnaître cependant, pour ce qui est de la jurisprudence, que le Conseil d'Etat s'est montré, — surtout depuis la réorganisation des tribunaux administratifs, qui a permis de réduire le nombre excessif des affaires portées devant lui, — à la hauteur de sa réputation d'équité et de largeur d'esprit.

Une réforme est possible, et nécessaire, dans le cadre des institutions existantes : il suffit de modifier des détails sans changer la structure de l'ensemble (nous ne parlons bien entendu que de l'aménagement familial de l'impôt). Des mesures plus révolutionnaires, une réforme plus complète, sont-elles désirables ? Il est très difficile de mettre au point, il ne faut pas se le dissimuler, un système tenant compte avec exactitude des charges de famille, qui sont très malaisées à calculer de façon absolument précise, pour chaque contribuable.

Le système de la ristourne fiscale est le plus séduisant ; c'est théoriquement le plus commode et le plus juste pour le redevable, mais nous avons dit qu'il rencontrait bien des obstacles pratiques. Il n'en faut pas conclure qu'il est irréalisable : il demanderait cependant une étude très soignée avant d'être adopté, et il ne semble pas qu'il doive prendre sa place dans un avenir prochain dans notre législation fiscale. Les autres systèmes qu'on a pu imaginer n'échappent pas à la critique ; ils sont d'ailleurs voi-

sins du système de la ristourne (1), car si l'on cherche à calculer avec quelque précision les charges de famille, on en revient presque toujours au critérium du poids d'impôts indirects supportés par la famille; or un tel calcul est très difficile.

Il faut voir les choses d'une façon plus pratique : pour le moment, ce qu'il faut c'est agir vite. Une modification profonde du régime fiscal de la famille demande une longue étude; elle trouverait sa place dans une réforme générale du système fiscal. Que celle-ci soit désirable, beaucoup le pensent : nous vivons sous un régime bien trop compliqué, où un nombre considérable et sans cesse croissant de taxes variées, qui font souvent double emploi, amène une fâcheuse confusion. Les contribuables sont surtaxés, chacun le sait, et pourtant la charge fiscale devient chaque année plus lourde. Les défauts de l'ensemble sont sensibles dans chacune des parties : la famille s'en ressent comme les autres, et, comme eux, profitera de toute amélioration de notre système d'impôts. Mais en attendant cette réforme profonde, qui risque de ne pas se réaliser d'ici longtemps, il est parfaitement possible d'obtenir un meilleur aménagement familial de l'impôt dans le cadre de la législation existante : nous avons signalé les modifications qui, croyons-nous, donneraient de bons résultats. C'est

(1) Signalons la réforme préconisée par M. Trotabas (*Revue de Science et de législation financière*, juillet 1937), qui utilise la notion de contribuable de droit commun, qui se modifie suivant le revenu. Ainsi, pour un revenu inférieur à 25.000 francs, le contribuable « normal » est le célibataire, de 25.000 à 50.000 fr., c'est l'homme marié, de 50.000 à 75.000 fr., c'est le père d'un enfant, et ainsi de suite.

par là qu'il faut commencer, sous peine de laisser se perdre en discussions un temps précieux.

Une politique fiscale de la famille peut-elle combattre efficacement la dépopulation ? Elle n'est pas suffisante mais elle est nécessaire. On dit quelquefois que la natalité n'est pas un problème d'ordre fiscal ; il faut dire qu'elle n'est pas que cela, mais elle est cela aussi. Nul doute que pour sauver la France du dépeuplement il ne faille une politique générale de la famille, qui comprenne un système d'allocations familiales (2), une lutte vigoureuse contre l'avortement, des mesures destinées à retenir les paysans à la campagne, une politique du logement, enfin une propagande intensive en faveur de la famille. Le prêt au mariage, actuellement à l'étude, sera, espérons-le, bientôt voté par le Parlement et pourra avoir d'excellents effets, si les sommes allouées sont suffisantes (3). Une réforme plus générale, dont la réalisation paraît malheureusement fort improbable, serait le vote familial, qui aurait le grand avantage d'attirer automatiquement l'attention du législateur sur l'aspect familial de toutes les questions. Tout cela est utile, ou nécessaire, mais toute cette politique ne servirait de rien si l'on continuait d'écraser d'impôts le père de famille et de dégrever le célibataire ; l'aspect fiscal de la lutte contre le dépeuplement est essentiel.

(2) Ne serait-ce que pour aider ceux qui, ne payant pas d'impôts directs, à cause de leurs faibles revenus, ne bénéficient d'aucun dégrèvement.

(3) Une atténuation de l'imposition par foyer en serait le très utile corollaire.

Il est bien entendu, d'ailleurs, que le problème de la natalité n'est pas susceptible d'être résolu par des mesures uniquement matérielles. Comme l'écrit un Allemand, « le succès ne dépend pas seulement des « mesures gouvernementales, mais en définitive de la « volonté de vivre du peuple lui-même... Ce serait « une erreur de croire qu'un gouvernement puisse à « lui seul réaliser le miracle de renouveler un peu- « ple ; il ne peut que s'efforcer de frayer les voies à « cette rénovation » (4). C'est une question de politique générale, de confiance dans les destinées du pays : « Le mariage est une affaire de confiance ; il « ne comporte pas seulement ce sentiment récipro- « que entre les fiancés, mais encore la confiance des « fiancés en la situation politique et économique de « leur pays » (4). On trouverait des déclarations analogues dans les discours de M. MUSSOLINI. Il n'en est pas moins vrai que l'Allemagne et l'Italie sont les pays qui ont fait l'effort matériel le plus considérable pour aider la famille et encourager la natalité, notamment au point de vue fiscal. Que cette méthode puisse être efficace, les résultats l'ont démontré : il ne tient qu'à nous de suivre le bon exemple.

A l'heure actuelle, certains espoirs sont permis : l'opinion et les pouvoirs publics semblent enfin se rendre compte de l'importance vitale du problème (5) ;

(4) Dr. Fr. Burgdörfer, *Revue économique internationale*, Juin 1935.

(5) Il serait injuste de ne pas signaler à ce propos l'activité de l'Alliance nationale contre la Dépopulation, qui mène depuis longtemps une campagne énergique pour l'encouragement à la natalité.

on commence à parler du péril démographique au lieu de l'ignorer. La lutte contre l'avortement s'est faite plus vigoureuse ; quelques mesures d'aide matérielle aux familles ont été prises. Mais c'est très peu de chose et presque tout reste à faire. Deux organismes étudient la question : le Haut Comité de la Population, récemment créé, et la Commission de détente fiscale. Il faut souhaiter que ces études se traduisent rapidement par des actes ; l'un des premiers devra être la réforme du statut fiscal de la famille. Malgré les difficultés financières, celle-ci est réalisable. Il y va d'ailleurs du salut du pays, car s'il est vrai que « la démographie est la clé de l'histoire du monde », l'avenir de la France ne laisse pas d'être inquiétant.

Il est encore temps de réagir, mais il ne faut pas attendre, car le temps travaille contre nous. C'est dans tous les domaines que l'action est nécessaire : le domaine fiscal est l'un des plus importants, c'est même sans doute dans ce domaine qu'on pourra obtenir le plus vite des résultats intéressants. Là où les nécessités démographiques se rencontrent avec les intérêts de la justice, il n'est plus permis d'hésiter. L'impôt actuel est très lourd, il ne peut rester supportable que s'il est juste, et plus il est lourd, plus il doit être juste. « La justice sans la force est « impuissante, la force sans la justice est tyrannique », disait PASCAL, et il constatait que « ne pouvant faire que ce qui est juste fût fort, on a fait « que ce qui est fort fût juste ». Souhaitons que dans un proche avenir, au moins dans le domaine

très limité qui a fait l'objet de cette étude, on puisse dire que ce qui est juste est fort, et non plus que ce qui est fort est juste.

3 juillet 1939.

Vu : LE DOYEN,
CH. RIPERT.

Vu : LE PRÉSIDENT,
JOSEPH BARTHÉLEMY.

Vu et permis d'imprimer :

LE RECTEUR DE L'ACADÉMIE DE PARIS,
G. ROUSSY.

Note. — La législation de la famille a été récemment modifiée de façon importante par une série de décrets-lois groupés sous le titre de Code de la Famille, et parus au *Journal Officiel* du 30 juillet 1939.

La mobilisation et la guerre ont empêché d'en tenir compte dans cette étude, et de la mettre à jour. Elle ne vaut donc que jusqu'au 1^{er} janvier 1940, date où doit entrer en vigueur la législation nouvelle. Précisons cependant que le régime fiscal de la famille est modifié sur deux points : l'impôt sur les célibataires actuel est remplacé par une taxe de compensation familiale, calculée d'après le revenu taxable servant de base à l'impôt général (le tarif va de 6 à 20 % pour les célibataires, de 2 à 14 % pour les ménages sans enfants) ; d'autre part les droits de mutation par décès sont allégés pour les familles nombreuses, les déductions et réductions prévues étant fortement augmentées.

Ces réformes sont sans doute encore insuffisantes, mais elles montrent que le législateur a compris l'importance du problème, et qu'il est dans la bonne voie.

15 septembre 1939.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	1

PREMIÈRE PARTIE

LES IMPOTS DIRECTS

CHAPITRE PREMIER. — <i>Histoire du statut fiscal de la famille</i>	11
A) L'Antiquité	11
B) La France sous l'Ancien Régime	13
C) La Révolution et l'Empire	16
D) De la Restauration à 1914	18
E) La réforme fiscale de 1914-1917	23
CHAPITRE II. — <i>L'imposition par foyer</i>	26
<i>Section I.</i> — La règle : l'imposition au nom du chef de famille	28
<i>Section II.</i> — L'exception à la règle : les impositions distinctes	31
A) Dans quel cas peut-il y avoir imposition distincte ?	31
B) Comment obtient-on des impositions distinctes ?	36
C) Quand y aura-t-il avantage à demander des impositions distinctes ?	37
<i>Section III.</i> — L'application de la règle : détermination du revenu imposable	39
A) Année de la célébration du mariage ..	41
B) Année de la dissolution du mariage ..	44

	Pages
<i>Section IV. — Conséquences de la règle : la femme mariée est-elle solidairement responsable du paiement de l'impôt ?</i>	49
<i>Section V. — Résultats pratiques de la règle d'imposition par foyer.....</i>	51
CHAPITRE III. — <i>Les dégrèvements pour charges de famille</i>	57
<i>Section I. — Dans quelles conditions peut-on obtenir des dégrèvements pour charges de famille ?</i>	58
A) Condition de nationalité : il faut être Français	58
B) Il faut avoir des personnes à sa charge, dans les termes de la loi.....	60
C) Les charges de famille doivent exister au 1 ^{er} janvier de l'année d'imposition..	72
D) Il faut accomplir certaines formalités	76
<i>Section II. — Les dégrèvements pour charges de famille dans l'impôt général sur le revenu global</i>	79
<i>Section III. — Les dégrèvements pour charges de famille dans les impôts cédulaires.....</i>	92
CHAPITRE III. — <i>Les majorations d'impôt pour absence de charges de famille</i>.....	111
A) La législation.....	111
B) Caractère des majorations pour absence de charges de famille.....	122
C) Résultats du système.....	126
CHAPITRE IV. — <i>La contribution nationale extraordinaire pour 1939</i>.....	130
CHAPITRE V. — <i>Effet combiné des dégrèvements et des majorations</i>	137

	Pages
CHAPITRE VI. — <i>Les dégrèvements pour charges de famille à l'étranger</i>	141
<i>Section I.</i> — L'Angleterre.....	141
<i>Section II.</i> — L'Italie.....	144
<i>Section III.</i> — L'Allemagne.....	149
CHAPITRE VII. — <i>La famille et les impôts locaux</i> ..	156

DEUXIÈME PARTIE

LES IMPOTS SUR LA FORTUNE ACQUISE

CHAPITRE PREMIER. — <i>L'Impôt sur les successions</i> ..	163
<i>Section I.</i> — L'Impôt successoral et la famille	163
<i>Section II.</i> — La taxe successorale (1917-1934)	166
<i>Section III.</i> — Les droits de mutation par décès	175
CHAPITRE II. — <i>L'Impôt sur les donations</i>	195
CHAPITRE III. — <i>L'Impôt successoral à l'étranger</i> ..	198
<i>Section I.</i> — L'Angleterre.....	198
<i>Section II.</i> — L'Italie.....	200
<i>Section III.</i> — L'Allemagne.....	201

TROISIÈME PARTIE

LES IMPOTS DE CONSOMMATION

CONCLUSION	219
NOTE	233
TABLE DES MATIÈRES.....	235

Imprimerie
H. JEHAN
Gaillon
France

